



Liquidação e cobrança de imposto:

limitações e âmbito de atuação da Administração Tributária anteriores
à intervenção do poder judicial

Inês Reis Santos

Dissertação conducente à obtenção do grau de Mestre em Direito
na área de especialização de Ciências Jurídico-Económicas

Orientadora: Professora Doutora Glória Maria Alves Teixeira

Porto, julho de 2016

«Acreditar, com a beatífica convicção, que a Administração se pauta por critérios de seriedade estrita na sua actuação diária é viver desenraizado[,] num mundo de puro sonho e olvido.

Na verdade, todos conhecemos, com melhor ou menor detalhe e profundidade, incontável número de casos de atropelos à legalidade, de soberbia legitimada por praxes que se perdem na noite dos anos, de esquecimentos, conscientes ou inconscientes, dos direitos que assistem aos cidadãos, das suas posições de vantagem oferecidas em sacrifício ao deus de uma eficiência disfarçada.

Um campo onde particularmente se sente esta realidade é, sem dúvida, o da execução coactiva dos actos administrativos, campo onde as teorias garantistas têm encontrado mais dificuldade em franquear a porta, a tal se somando o progressivo aumento da máquina administrativa de prestações, que, um tanto paradoxalmente, é uma máquina que pode vestir a farda do constrangimento.»

Maria da Glória Ferreira Pinto, *Breve Reflexão Sobre a Execução Coactiva dos Actos Administrativos*, in “Centro de Estudos Fiscais, Estudos em Comemoração do XX Aniversário”, Vol. II, Lisboa, 1983.

Agradecimentos

Este é o espaço e o momento para prestar o meu tributo a todos aqueles que, de alguma forma, me acompanharam neste percurso.

À minha orientadora, Professora Doutora Glória Teixeira, pela confiança, respeito pela autonomia e minuciosos conselhos que sempre me prestou ao longo da investigação e elaboração desta dissertação.

Ao meu patrono, Dr. Nuno Oliveira Santos, por ter aceitado assegurar a direção do meu estágio de advocacia, por ser um exemplo enquanto advogado e, sobretudo, enquanto pessoa. Por todo o aconselhamento, apoio e por ter sempre acreditado que seria capaz de alcançar os meus objetivos profissionais e académicos.

Ao Carlos Filipe Costa, amigo e colega desta Faculdade, jovem e proeminente jurista, pelo inestimável contributo e pela inabalável amizade.

À Inês Vouga, por toda a disponibilidade, apoio e pela amizade que nos leva, muitas vezes, a trilhar os mesmos caminhos.

A todos os meus amigos, por o serem.

Aos meus pais e irmãs, Ana e Luísa, por tudo.

A todos, expresso, aqui, a minha maior gratidão.

Resumo

No atual contexto de crise económico-financeira, em que o Estado Português se vem, sucessivamente, notabilizando pela imposição aos contribuintes de uma elevada carga fiscal, a qual acarreta, invariavelmente, a impossibilidade frequente de pagamento atempado dos impostos, com subsequente instauração de execuções fiscais, reveste particular importância e pertinência o estudo da liquidação e cobrança de imposto.

A liquidação e a cobrança de imposto constituem duas das mais importantes etapas do procedimento tributário, nas quais a Administração Tributária assume um papel preponderante.

Com este trabalho, pretendemos estudar o âmbito e os limites da atuação da Administração Tributária anteriores à intervenção do poder judicial, nas referidas fases de liquidação e cobrança de imposto. Atuação essa, que se pauta pelo poder de execução coerciva dos atos de liquidação e que é passível de tutela ressarcitória dos contribuintes pela eventual prática de atos ilegais por parte da Administração Tributária.

O CPA/2015 trouxe importantes alterações relativamente à autotutela executiva da Administração, tendo, contudo, mantido inalteradas as disposições que se reportam à execução das prestações pecuniárias, a qual segue sempre a via da execução fiscal.

Após uma exposição e análise crítica dos principais temas relacionados com o nosso objeto de estudo, não nos demitimos de apresentar propostas que pretendem, pelo menos, mitigar alguns dos óbices que, entretanto, detetámos na conduta da Administração Tributária e consequentes prejuízos para os contribuintes e para o próprio Estado.

Palavras-chave: Administração Tributária; imposto; liquidação; cobrança; contribuintes; execução fiscal; autotutela executiva; responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais.

Abstract

In the current context of economic and financial crisis, in which the Portuguese State has been continuously standing out by imposing a high tax burden to the taxpayers - which invariably results in the impossibility of timely payment of taxes, with subsequent introduction of tax foreclosures - the study of tax assessment and tax collection has particular importance and relevance.

The assessment and the collection of tax are two of the most important steps in the tax procedure, in which the Tax Administration assumes a leading role.

The aim of this work is to study the scope and the limits of the Tax Administration prior to the intervention of the Judiciary at the stage of tax assessment and tax collection. This intervention is based on public enforcement of the settlement acts and it is suitable for the of accountability to the taxpayers for eventual practice of illegal acts by the Tax Administration.

CPA/2015 brought important changes regarding the public enforcement. However, it kept unchanged the provisions that state that the execution of cash benefits is made by tax foreclosure.

Following a presentation and critical analysis of the relevant themes related to the subject of this work, we sought to propose solutions that may at least mitigate some of the weaknesses we identify in the Tax Administration conduct and the consequent losses to the taxpayers and to the State itself.

Keywords: Tax Administration; tax; assessment; collection; taxpayers; tax foreclosure; public enforcement; civil liability; illegal acts.

Sumário

Abreviaturas e siglas	8
I - Introdução	9
1. A dimensão conceptual e principiológica do imposto	11
1.1. Noção de imposto	11
1.2. Fases da vida do imposto – breves notas	12
1.3. Relação jurídica tributária	13
1.4. O princípio da legalidade em matéria tributária e na atuação da Administração	14
II - A liquidação de imposto – perspetiva geral	16
2.1. A liquidação no ordenamento jurídico-tributário português	16
2.1.1. O procedimento de liquidação.....	16
2.1.2. Da perda do direito à liquidação	17
2.2. A liquidação adicional	17
2.2.1. Enquadramento prévio	17
2.2.2. O procedimento de inspeção tributária.....	19
2.3. Dos meios de reação à liquidação.....	20
2.3.1. Graciosos e contenciosos	20
2.3.2. Dos graciosos em especial	21
2.3.2.1. Reclamação graciosa	21
2.3.2.2. Recurso hierárquico	21
2.4. Da cobrança de imposto	22
III – A autotutela executiva da administração.....	24
3.1. Breve enquadramento histórico	24
3.1.1. Na Europa – em especial, França e Inglaterra.....	24
3.1.2. Em Portugal.....	25
3.2. Notas acerca de algumas das alterações operadas pelo CPA/2015; Da autotutela executiva, em especial	26
3.3. O Direito Administrativo como direito subsidiário do Direito Tributário	30
IV - A autotutela executiva da Administração Tributária	31
4.1. Regime atual	31
4.2. O processo de execução fiscal	32

4.3. Enquadramento das soluções a propor	34
4.3.1. A AT.....	34
4.3.2. Os tribunais	36
4.3.3. A Arbitragem Tributária.....	39
4.3.4. A responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais	41
4.4. Pistas para o futuro	43
V - Conclusões	48
Bibliografia.....	50
Jurisprudência.....	57

Abreviaturas e siglas

Ac. (s)	Acórdão(s)
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPA/1991	Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro
CPA/2015	Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro
CCTF	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
Proc.	Processo
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
RRCEE	Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e das demais pessoas Colectivas de Direito Público
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional

I - Introdução

A figura do imposto nasceu, na Roma Imperial, da necessidade de financiamento das despesas públicas. Ainda hoje, a sua existência é justificada pelo motivo que a fez surgir.

A Constituição da República Portuguesa consagra que o sistema fiscal visa, por um lado, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e, por outro lado, uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹. Cumprem-se, assim, pela via fiscal, as atribuições do Estado Social e Democrático de Direito.

Por forma a custear as despesas que recaem sobre o Estado e em virtude de as necessidades de financiamento serem crescentes, o aumento da carga fiscal tem sido a via preferida pelo legislador.

A relação jurídica tributária estabelecida entre o Estado e os contribuintes² assume duas dimensões principais: o poder de tributar e o respetivo dever de pagar impostos; e os limites a esse poder do Estado, consubstanciados no respeito pelos direitos e legítimos interesses dos contribuintes, os quais a Constituição eleva à categoria de direitos fundamentais.

A liquidação e a cobrança de imposto são, sem dúvida, as manifestações mais importantes do exercício pelo Estado do poder de tributar, sendo que tal poder, em grande medida, é exercido pela Administração Tributária³.

O Estado, através da Administração Tributária, não raras vezes procede à liquidação e consequente cobrança de imposto, em claro desrespeito pelas normas legais aplicáveis e que tem como obrigação cumprir.

Sucedem que o contribuinte se encontra numa situação de clara inferioridade em face do *ius imperium* cometido à Administração Tributária, cujo corolário mais significativo assenta

¹ Cfr, artigo 103.º, n.º 1 da CRP.

² Não obstante estarmos conscientes das diversas querelas doutrinárias quanto à terminologia utilizada para designar a posição jurídica passiva da relação jurídica tributária, para efeitos da presente dissertação e por facilidade expositiva, iremos adotar o conceito de contribuinte para nomear os sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

³ Para efeitos do presente estudo, adotamos o conceito de Administração Tributária, tal qual como definido no artigo 1.º, n.º 3 da LGT, chamando a atenção para a necessidade de uma interpretação atualista deste preceito. Assim, fruto da aprovação dos Decretos-Leis n.ºs 117/2011 e 118/2015, de 15 de dezembro, que aprovaram, respetivamente, a Lei Orgânica do Ministério das Finanças e a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, integram a Administração Tributária: a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais. Para mais desenvolvimentos *vide* TEIXEIRA, Glória (coord), *Códigos Anotados & Comentados · LGT*, 1ª Ed., Lexit, maio 2015, anotações ao artigo 1.º da LGT por Ana Sofia Carvalho.

na autotutela executiva, isto é, a faculdade de execução do ato de liquidação sem prévia obtenção de uma decisão judicial para o efeito.

Tal disparidade de posições, em caso de liquidação e cobrança ilegal de imposto, conduz a situações que se revelam profundamente injustas e, frequentemente, irreversíveis.

O papel dos contribuintes tem vindo a ganhar particular relevo, sobretudo no que concerne às obrigações que recaem sobre os mesmos, sejam declarativas, contabilísticas ou outras, verificando-se o fenómeno que tem sido denominado pela doutrina como *privatização do sistema de gestão fiscal*⁴.

Contudo, durante o procedimento tributário, tal papel parece ser relegado para segundo plano, verificando-se um cumprimento insuficiente do dever - e direito - dos contribuintes de efetiva audição (prévia a um ato de conteúdo positivo) - que implica muito mais que a mera receção das peças que consubstanciam os meios de reação dos contribuintes - garantia e cremos essencial e pretendemos abordar com relativa profundidade no presente trabalho.

No que concerne à sequência expositiva, dedicaremos a primeira parte da dissertação às noções introdutórias e conceitos essenciais conexonados com o nosso objeto de estudo (Capítulos I e II). De seguida, abordaremos a matéria da autotutela executiva da Administração, com especial enfoque no CPA/2015 e na estreita ligação entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário, analisando em especial a autotutela executiva da Administração Tributária e o processo de execução fiscal (Capítulo III).

Por fim, e não descurando o novo regime jurídico que a revisão do CPA consagra em matéria de autotutela executiva da Administração, propomo-nos ainda debruçar sobre as possíveis implicações que aquela alteração de paradigma pode assumir no procedimento tributário, e, bem assim, apresentar soluções que tornem mais justa e equilibrada a relação *Administração Tributária – contribuinte*, no tocante à liquidação e cobrança de imposto.

⁴ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, in CCTF, Lisboa, n.º 1733, 1995, pp. 169 e ss, e - *Do acto à relação: O Direito Fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações*, in “Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles”, I Vol., Lisboa, Almedina, 2003, pp. 853-873; FREITAS, Lourenço Vilhena, *A Autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica*, in CCTF, Lisboa, n.º 405, Janeiro-Março 2002, pp. 9 e 10; SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do sistema de gestão fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

1. A dimensão conceptual e principiológica do imposto

1.1. Noção de imposto

Quando iniciamos o estudo de qualquer tema, é essencial dar o enquadramento com vista a, posteriormente, escarpelizar o mesmo.

A noção de imposto não nos é fornecida pelo texto constitucional, nem por qualquer outro texto legal, ao contrário do que sucede em Espanha⁵ e na Alemanha⁶, em que o imposto é um conceito legalmente definido.

Em Portugal, em virtude da inexistência de definição legal, a mesma foi objeto de construção doutrinária e jurisprudencial, sempre apoiada nas características distintivas desta figura, fornecidas, em primeira linha, pela Constituição, e, num segundo plano, pela LGT.

Assim, podemos definir imposto como uma prestação pecuniária⁷, de carácter unilateral e definitivo, estabelecida por Lei, destituída de carácter sancionatório, exigida por entidades que exercem funções ou tarefas públicas a entidades individuais ou coletivas com capacidade contributiva, com vista a angariação de receita para obter financiamento do Estado^{8 9}.

Como bem nos ensina Diogo Freitas do Amaral, “a cidadania não é só fonte de privilégios: também é fundamento de obrigações cívicas. Todo o cidadão está sujeito aos chamados «deveres de cidadania» - nomeadamente, o dever de acatar a Constituição e as leis do país, o dever de participar na defesa da Pátria, o dever de votar, o dever de pagar impostos¹⁰”.

⁵ Cfr. artigo 2.º, alínea c) da Ley General Tributaria.

⁶ Cfr § 3 da Abgabenordnung (AO)

⁷ GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12.ª ed. (6.ª reimpressão) com Adenda 2ª reimpressão, Lisboa, Rei dos Livros, 2003, pp. 61-62, defende que o imposto “não é necessariamente uma prestação pecuniária [...], mas antes uma prestação patrimonial, avaliável em dinheiro”. Sustenta a sua tese com o argumento da existência de impostos pagos em géneros, em serviços e em espécie e, bem assim, na possibilidade do pagamento dos mesmos através de dação em pagamento de bens móveis ou imóveis. No mesmo sentido, vide MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 10.ª Ed. em 2000, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 28 e 29, que entende que a “natureza pecuniária [do imposto] não é essencial”.

⁸ Nas sábias palavras de Joaquim Teixeira Ribeiro, “imposto é a prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos” (cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 267).

⁹ Para mais desenvolvimentos acerca do conceito de imposto ver SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp 15-18, GOMES, Nuno Sá, *op. cit.*, pp 59-61; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2016, pp. 10-20; NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 4.ª Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 223- 226.

¹⁰ AMARAL, Diogo Freitas do, - *Cidadania e Cidadanias*, in “Cidadania – Uma Visão para Portugal”, 1.ª Ed., Lisboa, Gradiva, 2007, pp. 29-30. Por seu turno, Noel Gomes, em *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 128 e 129, afirma que “[o] dever fundamental de pagar impostos apresenta-se como uma

Não nos ocuparemos, nesta sede, de tratar aprofundadamente da matéria relativa às classificações dos impostos, dado que tal não se mostra relevante para o(s) problema(s) que pretendemos analisar. Contudo, porque algumas das características dos impostos revelar-se-ão importantes nas implicações que decorrem da liquidação e cobrança, e, bem assim, na extinção da obrigação de pagamento do imposto, não deixaremos de nos referir às mesmas mais adiante.

1.2. Fases da vida do imposto – breves notas

O imposto, enquanto realidade mutável, tem de ser encarado numa perspetiva dinâmica e comporta quatro fases^{11 12}.

A primeira, designada por incidência, é composta por dois elementos: o material e o pessoal. O elemento material reporta-se à incidência real, ou seja, determina o que estará sujeito a imposto. Por seu turno, o elemento pessoal – incidência pessoal – diz respeito à entidade que irá estar sujeita a imposto, isto é, o contribuinte.

Da fase abstrata da incidência passamos para um momento de concreta aplicação da Lei, a que corresponde o lançamento. Nesta fase, são determinados os sujeitos passivos e a matéria coletável sobre a qual incidirá o imposto.

Em Portugal, nos principais impostos – IRS, IRC e IVA – cabe aos contribuintes proceder ao lançamento, designando-se esta operação de auto-lançamento.

Após a determinação da incidência e do lançamento, surge a fase da liquidação.

A liquidação é uma operação aritmética em que, tendo por base a já apurada matéria coletável, se aplica a taxa correspondente, com vista à determinação do valor do imposto a pagar, designado por coleta.

Também na liquidação, a colaboração dos contribuintes reveste particular relevo. Isto porque, na generalidade das situações, cabe aos sujeitos passivos proceder a esta operação de cálculo e apuramento do imposto a pagar. Nestas situações, estamos perante a autoliquidação (*self assessment*)

inderrogável obrigação constitucional do dever geral de solidariedade nos domínios económico, político e social.”

¹¹ Para mais desenvolvimentos acerca deste tema, também designado de *técnica fiscal*, vide TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, Março, 2015, pp. 57-59.

¹² NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2016, pp.41-42, esquematiza os “momentos da vida dos impostos”. De salientar que o Autor fala em “liquidação em sentido amplo”, na qual inclui “o

A Administração Tributária, na maioria dos casos, apenas intervém em sede e no âmbito das funções inspetivas que lhe estão cometidas, podendo proceder a correções do rendimento e/ou da matéria coletável, tendo lugar, então, a liquidação oficiosa.

A fase subsequente à liquidação é o pagamento. Refira-se que o pagamento pode ser efetuado pelo contribuinte ou por terceiro, na qualidade de substituto ou responsável tributário, sendo que tal poderá ser realizado de modo faseado e antecipado (como são os designados pagamentos por conta) ou em prestações (é o caso, por exemplo, do IMI, quando o valor do imposto for superior a 250€¹³). Estes são os modos de pagamento voluntário de imposto.

Porém, se existir incumprimento no pagamento do imposto por parte do contribuinte, a Administração Tributária procede à sua cobrança coerciva. Ora, é sobre esse momento que incidiremos a nossa atenção mais adiante.

1.3. Relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária pode ser definida, tal como decorre diretamente da LGT, como vínculo estabelecido entre uma entidade de direito público, titular do direito de exigir o cumprimento de prestações tributárias a outra pessoa, singular ou coletiva, um património ou a uma organização de facto ou de direito, por força de determinação legal¹⁴.

A entidade de direito público é o sujeito ativo¹⁵ da relação tributária (artigo 18.º, n.º 1 da LGT) e a entidade obrigada a cumprir a prestação tributária é o sujeito passivo (artigo 18.º, n.º 3 da LGT). Estamos, portanto, perante uma relação de carácter obrigacional, ainda que com contornos diferentes das relações obrigacionais de Direito Civil.

Há situações, como já dissemos, e.g. a substituição tributária (artigo 20.º da LGT), em que “a prestação tributária é exigida a pessoa distinta do contribuinte” e “efectivada através dos mecanismos da retenção na fonte do imposto devido”.¹⁶

lançamento”, “a liquidação em sentido estrito (aplicação da taxa à matéria tributável → colecta)” e as “deduções à colecta”.

¹³ Cfr. artigo 120.º, n.º 1 do CIMI.

¹⁴ Vide, em especial, artigos 15.º, 18.º, 30.º, 31.º e 36.º, todos da LGT.

¹⁵ NABAI, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 261, alerta para a existência de situações em que credores de obrigações tributárias não são os titulares do poder de tributar [:] o lançamento, a liquidação e a posição activa perante as obrigações acessórias podem estar distribuídos por sujeitos que não sejam titulares do poder tributário ou que não sejam os credores da obrigação tributária”.

¹⁶ Para mais desenvolvimentos vide FEIO, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

Os deveres dos contribuintes subjacentes à relação jurídica tributária não se esgotam com os deveres inerentes às prestações pecuniárias, pois, na verdade, excedem-nos em larga medida e envolvem um feixe complexo de posições jurídicas passivas, como sejam, *inter alia*, o dever de cooperação, a obrigação de apresentar declarações de rendimentos ou o dever de possuir contabilidade organizada¹⁷.

De todo o modo, e sem prejuízo do que se acaba de asseverar, os impostos constituem grande parte das prestações tributárias objeto da relação jurídica tributária¹⁸, pelo que assim se justifica nossa opção por apenas tratar daquele tipo de prestação tributária e a(s) problemática(s) dele decorrente(s).

1.4. O princípio da legalidade em matéria tributária e na atuação da Administração

Como já foi referido, o imposto é criado por Lei (artigo 103.º, n.º 2 da CRP) e encontra-se no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP).

Tal significa que o legislador concedeu aos representantes do povo, titulares de legitimidade democrática direta, o poder para criar impostos e definir o sistema fiscal, assim como a faculdade para autorizar o Governo a legislar sobre tais matérias¹⁹.

Atentando na redação do artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, verificamos a existência de uma referência ao modo como são criados os impostos (n.º 2) e a situações – liquidação e cobrança – relativamente às quais os contribuintes ficam desobrigados de cumprir a prestação de imposto, se não se observarem os estritos termos legalmente definidos para a sua realização (n.º 3).

¹⁷ Procedendo à consulta do documento elaborado pela AT, relativo às obrigações tributárias para 2016, pode-se constatar o elevado número de declarações e outros documentos a ser entregues que se reflete no número de páginas do documento (71 páginas), disponível em WWW:<[URL:https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e3671f76-2be8-422a-a39b-97d6612d4c1c/0/obrigacoes_declarativas.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e3671f76-2be8-422a-a39b-97d6612d4c1c/0/obrigacoes_declarativas.pdf)

¹⁸ MARTÍNEZ, Pedro Soares, *op. cit.*, p. 161 e ss., refere-se indistintamente a *relação jurídica tributária* e *relação jurídica de imposto*. Contudo, conforme decorre do texto da LGT, o imposto é apenas uma categoria de tributo, não esgotando em si todas as espécies de tributos. Assim, a relação jurídica tributária sempre será mais abrangente que a relação jurídica de imposto, não obstante esta última integrar a primeira.

¹⁹ Importa referir que, nos termos do artigo 165.º, n.º 5 da CRP, as autorizações concedidas ao Governo na Lei de Orçamento do Estado, “quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam”, ou seja, estabelece um regime de caducidade diferente da regra estabelecida no n.º 4 daquele preceito (“As autorizações caducam com a demissão do Governo a que tiverem sido concedidas, com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República”).

Nas palavras de Saldanha Sanches, “[d]esta forma a Constituição distingue entre normas de decisão sobre a repartição dos encargos tributários e normas de execução. Assim, as decisões normativas sobre a liquidação e a cobrança dos impostos poderão estar, em princípio, se forem meras normas de execução, contidas numa lei ordinária”.²⁰

Importa salientar que o princípio da legalidade se revela tanto nas normas que legitimam a sua aplicação²¹, como na atuação da Administração Tributária durante todo o procedimento, com especial incidência nas fases de cobrança e liquidação de imposto²². Atuação essa que se deve pautar por um estrito cumprimento dos preceitos constitucionais e legais. Assim dispõem os artigos 55.º da LGT e 266.º, n.º 2 da CRP.

Convém por último assinalar dois conceitos, algo ultrapassados – como veremos *infra* – mais adiante, que ainda enformam a atuação da Administração tributária e que se revelarão fundamentais para as conclusões do nosso trabalho, a saber: a *presunção da legalidade* dos atos tributários²³ e o *privilégio da execução prévia*.

²⁰ Vide SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 33. Neste sentido, tem decidido o Tribunal Constitucional, o qual tem sustentado que as normas de liquidação e cobrança não têm necessariamente que ser objeto de reserva de lei (a título de exemplo, Ac. TC n.º 504/98, Ac. TC 63/2001, Ac. TC n.º 84/2003, todos disponíveis em WWW:<URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos>>)

²¹ Cfr. artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i) e 198.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 da CRP *apud* artigo 8.º da LGT.

²² Para mais desenvolvimentos relativamente ao princípio da legalidade, seu âmbito e insuficiências, vide CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Reimpressão da 2.ª Ed. de 2000, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 207-218 e 357.

²³ Como bem assinala o douto aresto do Tribunal Central Administrativo Norte, Proc. n.º 00209/08.9BEMDL, 2ª Secção – Contencioso Tributário, datado de 03-05-2012, que aqui em parte se reproduz “[...] não existe hoje a presunção da legalidade do ato administrativo, nem do ato tributário, presunção essa que não está, nem estava, expressamente prevista em norma legal alguma, antes constituindo um princípio de origem doutrinal e jurisprudencial que, face à atual compreensão do princípio da legalidade administrativa «o princípio da legalidade» deixou de surgir como um mero limite à atividade da Administração para passar a ser o fundamento de toda sua atividade. Assim, de acordo com o disposto no art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, a Administração só pode agir nas condições em que a lei lho autoriza e nada poderá fazer contra a lei, surgindo a Administração, em termos de justiça administrativa e tributária, em situação de paridade com o particular. Assim, não pode hoje buscar-se qualquer apoio numa alegada presunção da legalidade do ato tributário para fazer recair sobre o contribuinte o ónus da prova da ilegalidade do ato tributário”, disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/0/45b966950398080c802579ff004a1ae5?OpenDocument>>

II - A liquidação de imposto – perspectiva geral

2.1. A liquidação no ordenamento jurídico-tributário português

2.1.1. O procedimento de liquidação

Conforme já referimos, a liquidação é o momento/etapa do procedimento tributário em que se determina o *quantum* do imposto²⁴ e tem por objeto e fim a concretização da obrigação tributária.

Sendo a relação jurídica tributária uma relação de direito público, porquanto a Administração Tributária surge investida com o *ius imperium*, consequentemente, o ato tributário é um ato administrativo. Em lógica retilínea, a liquidação enquanto ato tributário é um ato administrativo.

Entende a doutrina majoritária que, mesmo na circunstância de ser o próprio contribuinte a proceder à liquidação (autoliquidação²⁵), a qual é posteriormente validada pela Administração Tributária, não deixamos de estar perante um ato administrativo²⁶.

Quanto a nós, aderimos a esta posição, porquanto inexistente qualquer obstáculo à transferência de poderes administrativos inicialmente cometidos à Administração Tributária para os privados, aqui contribuintes, em virtude da sua incapacidade para processar e tramitar a panóplia de tributos existentes no nosso ordenamento jurídico-tributário). Além disso, é inegável a privatização do sistema de gestão fiscal, fenómeno ao qual já nos referimos *supra*.

O procedimento de liquidação, assim designado no CPPT, encontra-se regulado nos artigos 59.º a 64.º, sendo que, tendo em consideração o enquadramento sistemático, podemos retirar outra característica da liquidação, *rectius* dos atos tributários, a saber, a sua definitividade (artigo 60.º do CPPT)²⁷. Assim, nos termos daquele dispositivo, “os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou

²⁴ Do ato de liquidação pode decorrer um valor a pagar pelo contribuinte ou um valor a reembolsar ao contribuinte.

²⁵ FREITAS, Lourenço Vilhena de, *op. cit.*, pp. 9-49.

²⁶ Vide XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 83 e 92 e MARTINEZ, Soares, *op. cit.*, pp. 293 e ss..

²⁷ Não perfilhamos a tese que afirma que a liquidação é um ato provisório. Com efeito, o artigo 102.º, n.º 1, prevê a possibilidade de reação direta à liquidação (na qual se inclui, por razões óbvias, a autoliquidação), através da impugnação judicial, o que só por si é um argumento bastante para abalar a ideia de ato provisório.

impugnação nos termos da lei”. Ou seja, a característica de definitividade não preclui a possibilidade de os contribuintes lançarem mão dos meios gratuitos e contenciosos em caso de não conformação e concordância com os atos tributários.

2.1.2. Da perda do direito à liquidação

Os poderes da Administração Tributária encontram-se limitados por dois institutos que têm a sua origem no Direito Civil, com aplicabilidade sujeita a especificidades próprias do Direito Tributário, a saber, a prescrição e a caducidade.

Quando se verifica, e declara, a prescrição ou a caducidade de uma prestação tributária, a Administração Tributária deixa de ter o poder de/direito à cobrança do valor que resultará da liquidação, pelo menos em termos legalmente exigíveis.

Esta menção aos dois institutos é perfunctória e apenas enunciativa, contudo não nos podíamos deixar de referir aos mesmos, já que se trata de duas *limitações* ao âmbito de atuação da Administração Tributária. Todavia, o aprofundamento de tais matérias não se revela compatível com as exigências de economia de trabalho a que aqui estamos sujeitos, pelo que remetemos para a doutrina²⁸ e jurisprudência²⁹ que largamente estuda e se pronuncia acerca destas temáticas.

2.2. A liquidação adicional

2.2.1. Enquadramento prévio

Como já afirmamos e estabelece o artigo 59.º do CPPT, “o procedimento de liquidação [é instaurado] com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos ao dispor e do conhecimento da Administração Tributária”. Neste último caso, a intervenção da Administração Tributária assume particular relevo, não se cingindo à mera validação das declarações dos contribuintes.

Em sentido contrário, vide MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Reimpressão da 2.ª Ed. de 2006, Lisboa, Almedina, 2010, pp. 16-17.

²⁸ Vide, entre outros, SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*, 2.ª Ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, e o *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Vols. I, II, III e IV, 6.ª Ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, e CAMPOS, Diogo Leite - *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário- os Abusos do Estado legislador/credor*, in “Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, 90 Anos”, Coimbra, Almedina, 2007, p.343

Outro dos casos em que o papel da Administração Tributária assume maior destaque é na liquidação adicional.

A figura da liquidação adicional surge esparsa nos diversos códigos tributários, assumindo especificidades e ajustamentos, os quais dependem da natureza e características do imposto em causa. Faremos uma breve incursão sobre os principais impostos e respetivos códigos, com vista a compreender, de forma mais apurada, o que se entende por liquidação adicional.

A liquidação adicional constitui uma iniciativa da Administração Tributária.

Em IRS, “procede-se a liquidação adicional sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir em virtude de correcções³⁰ [...] ou de fixação do rendimento tributável, [...], imposto superior ao liquidado” (cfr. artigo. 89.º, n.º 1 do CIRS).

Recorrer-se-á ainda liquidação adicional, “em consequência de: a) Exame à contabilidade do sujeito passivo; b) Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado.” (cfr. artigo 89.º, n.º 2 do CIRS).

No que concerne ao IRC, as situações em que a Administração Tributária procede à liquidação adicional são, em tudo, semelhantes às previstas para o IRS³¹.

A liquidação adicional em IVA assume especificidades que decorrem da própria natureza do imposto. Assim, estabelece o artigo 78.º a possibilidade de eventuais regularizações, quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo^{32 33}.

Relativamente ao IMT, nos termos do artigo 22.º, n.º 3 do CIMT, “só há lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção”. É ainda admissível a liquidação adicional, em caso de erro ou omissão, nos termos do artigo 31.º do CIMT.

No que concerne à notificação da liquidação adicional, a mesma tem aplicação transversal e uniforme a todos os impostos. Assim, a liquidação adicional deve ser notificada ao sujeito

²⁹ No que concerne à jurisprudência, a mesma encontra-se disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt>>

³⁰ Tais correcções, de acordo com o artigo. 89.º, n.º 1 do CIRS são efetuadas nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 76.º que, por sua vez remete para a alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, que se refere aos casos em que o sujeito não apresenta declaração de rendimentos, sendo o imposto a pagar determinado pelos dados de que a Administração Tributária disponha.

³¹ Cfr. artigo 99.º do CIRC.

³² Em complemento, o n.º 15 do mesmo artigo prescreve o seguinte: “O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos sujeitos passivos que tenham o direito à dedução parcial do imposto, nos termos do disposto no artigo 23.º, sem prejuízo da liquidação adicional e pagamento do imposto e dos juros compensatórios que se mostrem devidos pela diferença.”

passivo, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário³⁴, a fim do mesmo proceder ao pagamento do imposto em causa e, na eventualidade do contribuinte não se conformar com tal ato tributário, poder socorrer-se, em consciência e tempo útil, dos meios de defesa.

2.2.2. O procedimento de inspeção tributária

Além da liquidação e cobrança, a inspeção tributária constitui uma outra atribuição da AT³⁵.

A inspeção tributária desenvolve-se no seio de um procedimento, o qual encontra a sua previsão legal primacial no RCPIT e com aplicação subsidiária da LGT, CPPT, demais códigos e leis tributárias, a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares e, finalmente, o CPA³⁶.

Os princípios da verdade material, da proporcionalidade³⁷, do contraditório³⁸ e da cooperação³⁹ regem todo o procedimento de inspeção tributária.

Com especial interesse para o nosso trabalho, elegemos os princípios da proporcionalidade e da cooperação, porquanto é através deles que se estabelece uma maior proximidade entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Devem compreender-se estes dois princípios numa dupla vertente. Em primeiro lugar, os contribuintes estão adstritos a um dever de cooperação para com a Administração Tributária, o qual tem uma natureza biunívoca. Tal dever específico, quando impende sobre o contribuinte, implica a prestação de informações e entrega de documentos⁴⁰, sempre que solicitado pela autoridade inspetiva competente.

³³O artigo 78.º-C do CIVA, sob a epígrafe “Retificação a favor do Estado de dedução anteriormente efectuada”, também estabelece a possibilidade de liquidação adicional.

³⁴ Cfr. artigos 35.º e ss. do CPPT.

³⁵ Cfr. artigos 2.º, n.º 2, alínea b) do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, sucessivamente alterado, que aprovou a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, em conjugação com os artigos 55.º e 63.º, n.º 1 da LGT.

³⁶ Cfr. artigo 4.º do RCPIT.

³⁷ Cfr. artigo 7.º do RCPIT.

³⁸ Cfr. artigo 8.º do RCPIT.

³⁹ Cfr. artigo 9.º, n.º 1 do RCPIT

⁴⁰ Tem-se colocado a questão acerca dos limites e configurações que o princípio da colaboração pode assumir, se, por força daquele, se puder equacionar uma violação do direito à não autoincriminação – *nemo tenetur se ipsum accusare* – nomeadamente quando, durante o procedimento inspetivo, o sujeito passivo, ao abrigo do princípio da colaboração, forneça documentos que, posteriormente vão ser carreados para o processo penal. Sobre este tema, encontramos uma jurisprudência abundante e bastante uniforme, de que são exemplo, entre outros, o Ac. TC n.º 340/2013, datado de 17/06/2013, Processo n.º 817/12, 2.ª Secção, disponível em WWW:<URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130340.html>> Ac. do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 15048/09.1IDPRT.P1, datado de 27/02/2013, disponível em

Todavia, o dever de colaboração conhece limites, os quais se encontram estreitamente relacionados com a tutela de direitos fundamentais constitucionalmente consagrados, como são a inviolabilidade do domicílio e o direito à reserva da intimidade da vida privada (artigos 26.º, n.º 1 e 34.º da CRP), entre outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Quando exista perigo de violação daquelas posições jurídicas fundamentais, a realização das diligências inspetivas, em caso de oposição pelo sujeito passivo, depende de prévia autorização do tribunal judicial da comarca territorialmente competente⁴¹, o que encerra, desde logo, uma limitação da atuação da Administração Tributária.

No que concerne ao princípio da proporcionalidade, o mesmo encontra a sua origem no Direito Constitucional (artigo 18.º, n.º 2 da CRP) e no Direito Administrativo, e foi objeto de densificação no CPA/2015, ao qual nos referiremos mais adiante.

De salientar que, do procedimento inspetivo podem resultar liquidações adicionais e eventual instauração de processos contraordenacionais e/ou criminais contra os contribuintes.

2.3. Dos meios de reação à liquidação

2.3.1. Graciosos e contenciosos

Em caso de liquidação, adicional ou não, com a qual o contribuinte não se conforme, este tem à sua disposição meios de reação à mesma, ou seja, tem ao seu dispor garantias administrativas e impugnatórias com vista a assegurar a tutela e defesa dos seus direitos, que se consubstanciam na reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial⁴².

WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2>> e Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães, Processo n.º 97/06.0IDBRG.G2, datado de 20/01/2014, disponível em

WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/459a16dbb335a26880257c7700331a19?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>> Jurisprudência essa que subscrevemos, na medida em que entendemos que o dever de colaboração e o princípio da descoberta da verdade material devem prevalecer sobre o direito ao silêncio do contribuinte, constituído arguido, em tudo o que não sejam declarações verbais do mesmo.

⁴¹ Cfr. artigo 36.º, n.º 5, b) RCPIT.

⁴² A impugnação judicial encontra a sua previsão no artigo 102.º do CPPT.

2.3.2. Dos gratuitos em especial

2.3.2.1. Reclamação gratuita

Dispõe o n.º 1 do artigo 68.º do CPPT que “o procedimento de reclamação gratuita visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”.

A reclamação gratuita reveste de carácter simples e gratuito, constituindo, o primeiro dos meios de que o contribuinte se pode socorrer em caso de considerar que a liquidação de que foi notificado é ilegal.

O contribuinte dispõe de 120 dias para deduzir reclamação gratuita, os quais são contados desde a data dos factos previstos no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT⁴³. O processo é instaurado pelo órgão periférico local, i. e., o serviço de finanças territorialmente competente, e deverá ser decidido no prazo máximo de 90 dias⁴⁴.

Não obstante o ónus da prova recair sobre o contribuinte, o órgão que irá analisar a reclamação gratuita tem obrigação de promover todas as diligências que reputar de necessárias para a descoberta da verdade material⁴⁵.

Todavia, o que sucede na prática é uma quase inexistência de decisões favoráveis aos contribuintes, bem assim uma falta de apreciação dos fundamentos das reclamações gratuitas, mesmo em caso de indeferimento expresso. Porém, também são comuns os casos em que a Administração Tributária não profere qualquer decisão no prazo estipulado pela lei, pelo que se presume o indeferimento tácito da reclamação⁴⁶.

2.3.2.2. Recurso hierárquico

Em caso de indeferimento expresso ou tácito das reclamações gratuitas, os contribuintes podem lançar mão do recurso hierárquico, o qual é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interposto no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato recorrido (artigo 66.º, n.º 2 do CPPT). O recurso hierárquico deve ser decidido no prazo de 60 dias (artigo 66.º, n.º 5 do CPPT).

⁴³ Cfr. artigo 78.º, n.º 1 do CPPT.

⁴⁴ Cfr. artigo 73.º, n.º 2 do CPPT.

⁴⁵ Cfr. artigo 69.º, alínea e) do CPPT.

⁴⁶ Cfr. artigo 106.º do CPPT

A decisão de interposição de recurso hierárquico terá de ser devidamente ponderada pelo contribuinte, uma vez que o mesmo não tem qualquer efeito suspensivo, mas meramente devolutivo.

Além disso, regra geral, do indeferimento tácito ou expresso da reclamação graciosa cabe impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral. Deste modo, compete ao contribuinte ponderar qual a opção que se afigura mais vantajosa para os seus interesses, tendo sempre em mente que, na generalidade dos casos, não é proferida qualquer decisão no âmbito dos recursos hierárquicos ou a mesma é meramente confirmativa da já proferida em sede de reclamação graciosa.

Contudo, não podemos deixar de assinalar a gratuidade que também encerra (como a reclamação graciosa), o recurso hierárquico e, bem assim, o esforço notável da Administração Tributária em proferir decisões em tempo razoável em face do elevadíssimo número de recursos.

2.4. Da cobrança de imposto

Sendo a relação jurídica de imposto uma relação de carácter obrigacional, a mesma extingue-se com o cumprimento da obrigação⁴⁷. Tal cumprimento efetiva-se, normalmente, através do pagamento. Com o pagamento do imposto pelo contribuinte, extingue-se a obrigação tributária a que este está adstrito.

O artigo 78.º do CPPT estabelece duas modalidades de cobrança das dívidas tributárias, o pagamento voluntário⁴⁸ e a cobrança coerciva.

A cobrança de imposto é a fase que consubstancia a verdadeira agressão ao património do contribuinte, isto porque é através da mesma que a Administração Tributária opera uma intromissão no património do contribuinte, a qual se consubstancia na entrega por este da prestação pecuniária a que está adstrito pela relação jurídica de imposto.

O pagamento deverá ser pontual, ou seja, de acordo com o prazo estabelecido na nota de liquidação ou nos prazos estabelecidos na Lei. A generalidade dos prazos de cumprimento das prestações tributárias encontra-se prevista na Lei⁴⁹, pelo que é a Lei que, normalmente, define

⁴⁷ Cfr. artigos 40.º da LGT e 762.º do CC.

⁴⁸ Cfr. artigos 84.º a 90.º-A do CPPT.

⁴⁹ Neste segmento quando nos referimos a Lei, reportamo-nos a todos os diplomas legais que estabelecem prazos para o cumprimento das obrigações tributárias, e. g., CIRS, CIVA, CIRC, etc.

o prazo dentro do qual a prestação (no nosso caso, o imposto) deverá ser paga⁵⁰, em que a prestação é paga sem qualquer agravamento.

A Lei define ainda o período de *cobrança voluntária*, em que o imposto é pago com os acrescidos juros de mora.

Se o imposto não for pago durante aqueles prazos estabelecidos na Lei, segue-se a fase da cobrança coerciva, que segue a via do processo de execução fiscal, cuja análise autónoma reservamos para o ponto 4.2 do capítulo IV deste trabalho.

⁵⁰ Tal forma de cumprimento é designada por período de *cobrança à boca do cofre*.

III – A autotutela executiva da administração

3.1. Breve enquadramento histórico

3.1.1. Na Europa – em especial, França e Inglaterra

Para um (breve) estudo da autotutela executiva da Administração no Velho Continente, revela-se, de todo em todo, inevitável analisar a evolução de tal instituto em França e em Inglaterra.

Em primeiro lugar, importa explicar os motivos da nossa escolha por analisar estes dois países. Tal opção deve-se ao facto de França e Inglaterra constituírem a origem histórica de dois modelos administrativos antagónicos, os quais foram posteriormente acolhidos por outros países⁵¹.

É inegável a conexão existente entre o *poder de execução coerciva dos atos administrativos* e o *privilégio da execução prévia*⁵².

Como se sabe, após as Revoluções liberais foi consagrado o princípio da separação de poderes. Aliás, a própria questão acerca do modo de execução das decisões da Administração só surge, e faz sentido, quando os poderes executivo e judicial estão efetivamente separados e com atribuições distintas. Exclusivamente nesta situação se questionará se a Administração pode executar as suas próprias decisões sem recurso prévio aos tribunais.

Passamos, então, a assinalar as principais diferenças entre os dois sistemas administrativos de tipo francês e de tipo anglo-saxónico, tal qual foram concebidos por Hauriou (1900) e Dicey (1885), respetivamente.

Podemos afirmar que os traços distintivos dos modelos francês e inglês, residem na jurisdição e no âmbito de atuação da Administração na execução das suas próprias decisões. Enquanto em França existiam (e existem) duas jurisdições – a administrativa e a comum – e vigorava o entendimento de que a Administração gozava do poder/privilégio de executar por

⁵¹ O sistema administrativo francês foi acolhido em Portugal, Espanha, Alemanha, Itália, enquanto o sistema inglês foi seguido, entre outros, pelos Estados Unidos da América.

⁵² Neste segmento do nosso trabalho, guiamo-nos sobretudo por DIOGO FREITAS DO AMARAL, MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO e RUI CHANCERELLE DE MACHETE. Assim, para mais desenvolvimentos acerca deste assunto, *vide* AMARAL, Diogo Freitas do (coord.), *Poder de execução Coerciva das Decisões Administrativas, Sistemas de Tipo Francês e Inglês em Portugal*, Almedina, fevereiro de 2011; PINTO, Maria da Glória Ferreira, *Breve Reflexão Sobre a Execução Coactiva dos Actos Administrativos*, in “Centro de Estudos Fiscais, Estudos em Comemoração do XX Aniversário”, Vol. II, Lisboa, 1983, pp. 523-572; MACHETE, Rui Chancerelle de, *Privilégio da Execução Prévia*, Separata do VI Volume do Dicionário Jurídico da Administração Pública, Dezembro 1994, pp. 448-470.

si as suas próprias decisões, em Inglaterra a realidade era outra: existia uma única jurisdição (a dos tribunais comuns) e as decisões da Administração eram, são, inexecutáveis *per si*.

No exemplo francês, denota-se uma clara preocupação em colocar a Administração num plano que não seja paritário com os particulares, a qual é regida pela prossecução do interesse público e pela ideia de eficácia na atuação da Administração. Contudo, o poder de execução coerciva das decisões administrativas não é entendido pela doutrina e pela jurisprudência como princípio geral de direito, mas apenas uma atribuição da qual a Administração só se deve fazer valer em caso de impossibilidade de recurso a outros meios.

Por seu turno, no sistema inglês, a execução coerciva das decisões da Administração carecia de prévia autorização dos tribunais comuns para se efetivar.

Muitas são as especificidades e as degenerescências que estes dois modelos administrativos sofreram⁵³, e não deixa de ser curioso o facto de encontrarmos, em Inglaterra, vários exemplos de Leis que habilitam a execução coerciva de atos administrativos, tal qual exige, agora, o CPA/2015⁵⁴, como veremos mais adiante.

3.1.2. Em Portugal

Na doutrina portuguesa, o poder de execução coerciva das decisões administrativas, designado por *privilégio da execução prévia* tem sido amplamente estudado, sobretudo pelo facto de ser (pelo menos, até à entrada em vigor do CPA/2015), um dos princípios enformadores do Direito Administrativo português, não obstante resultar de uma construção doutrinária e jurisprudencial.

Nas palavras de Rui Chancerelle de Machete, *privilégio da execução prévia* é “o Poder atribuído por lei às pessoas colectivas que integram a Administração Pública de, por autoridade própria, independentemente dos tribunais, definir por modo unilateral, através de actos administrativos, a situação jurídica dos particulares que com eles entram em relação,

⁵³ Além disso, como bem assinala Diogo Freitas do Amaral, *op. cit.*, p. 394, “[o]s sistemas inglês e francês – sob o ponto de vista do PECDA [poder de execução coerciva das decisões administrativas] – não são, pois, tão diferentes como Dicey e Hauriou os descreveram: são bastante semelhantes nos resultados a que permitem chegar na prática, embora partam de concepções opostas no plano dos princípios.”

⁵⁴ Adotamos a terminologia CPA/2015 para designar o Código do Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro e CPA/1991 para nos referirmos ao Código do Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, porque entendemos, na esteira de Mário Aroso de Almeida, mas ao contrário do entendimento do legislador, que não estamos perante um novo CPA, sendo que, no essencial, o Código se mantém o mesmo. – vide ALMEIDA, Mário Aroso de, - *Nota de apresentação ao novo Código do Procedimento Administrativo*, in “Comentários ao Novo Código do

bem como o de fazer executar coercivamente as pretensões nascidas daqueles actos ou constituídas «ex-lege» quando as correspondentes obrigações não forem voluntariamente cumpridas.”⁵⁵

Ulteriormente, o conceito de *privilégio da execução prévia*, também fruto da influência italiana, evoluiu para o conceito de autotutela, o qual tem a sua origem no direito civil, e comporta duas vertentes, a declarativa e a executiva.

A *autotutela declarativa* traduz-se na possibilidade de um ente – neste caso a Administração –, numa situação em que estejam em causa os seus próprios interesses, definir uma determinada situação específica, na esfera de um particular, sem necessidade de recurso prévio aos tribunais. Por seu turno, a *autotutela executiva* é o poder de impor/executar tal situação, mesmo em caso de oposição ou resistência dos particulares, também sem intervenção prévia dos tribunais.

A autotutela executiva, em Portugal, encontra o seu expoente máximo no processo de execução fiscal, que irá ser alvo da nossa atenção mais adiante.

3.2. Notas acerca de algumas das alterações operadas pelo CPA/2015; Da autotutela executiva, em especial

O CPA/2015, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro veio introduzir importantes alterações no tocante aos «princípios gerais da atividade administrativa» (capítulo II da parte I do Código).

Como se pode ler no preâmbulo daquele diploma, “[c]omeçou por incluir-se no novo Código o princípio da boa administração, indo ao encontro ao que era sugerido pelo direito comparado, com essa ou outra designação, e a sugestões da doutrina. Integraram-se nesse princípio, os princípios constitucionais da eficiência, da aproximação dos serviços das populações e da desburocratização (artigo 5.º). [...] Concedeu-se maior densidade aos princípios da igualdade (artigo 6.º), da proporcionalidade (artigo 7.º), da imparcialidade (artigo 9.º), da boa-fé (artigo 10.º) e da colaboração com os particulares (artigo 11.º). Merecem especial referência a expressa inclusão, no princípio da proporcionalidade, da proibição de excesso, e a nova ligação entre a justiça e a razoabilidade (artigo 8.º). Quer com

Procedimento Administrativo”, 2.ª Ed., AAFDL, Setembro 2015, (coord.) GOMES, Carla Amado; NEVES, Ana Fernanda; SERRÃO, Tiago, pp. 37 e ss.

⁵⁵Vide MACHETE, Rui Chancerelle de, *op. cit.*, p. 448

a inclusão dos referidos novos princípios, quer com a reformulação de princípios que já constavam do anterior Código, houve a intenção de robustecer os valores fundamentais que devem reger toda a atividade administrativa num Estado de Direito democrático.”

Da análise que levamos a cabo do CPA/2015 podemos afirmar que há uma clara preocupação de harmonização dos interesses da Administração, por um lado, e dos particulares, por outro⁵⁶.

Com particular interesse para o nosso trabalho, verifica-se uma densificação do princípio da proporcionalidade, tendo-se acrescentando expressamente àquele o requisito/subprincípio da necessidade⁵⁷, sendo que os requisitos da adequação e proporcionalidade em sentido estrito já se encontravam consagrados no CPA/1991.

Além do princípio da proporcionalidade, também foi objeto de densificação o princípio da imparcialidade. O princípio da imparcialidade, previsto no artigo 9.º do CPA/2015, comporta, assim, uma dupla exigência.

Por um lado, obriga a Administração Pública, nos termos do referido preâmbulo a “considera[r] com objetividade todos e apenas os interesses relevantes no contexto decisório”. Por outro lado, em obséquio àquele princípio, a sua atuação deve pautar-se pela adoção de “soluções organizatórias e procedimentais indispensáveis à preservação da isenção administrativa e à confiança nessa isenção”.

No que concerne à obrigação de tomar em consideração apenas os interesses relevantes para a decisão, será interessante verificar de que forma e em que medida irá ser realizada a aplicação da densificação deste princípio às relações jurídico-tributárias.

Quais são, afinal, os interesses subjacentes à atuação da Administração Tributária? Parece-nos que tais interesses não se podem esgotar na arrecadação de receita⁵⁸.

Em primeiro lugar, a arrecadação de receita não é (não deve, nem pode ser) um fim em si mesmo.

Em segundo lugar, como já dissemos, o interesse público que norteia a atuação da Administração Tributária vai muito para além da arrecadação de receita, sendo que, nas

⁵⁶ No ponto 18 do preâmbulo do CPA/2015, lê-se o seguinte “[...] conferiu-se especial importância à garantia de um equilíbrio entre a estabilidade do ato administrativo e a sua adequação às mudanças da realidade e à evolução dos conhecimentos, no quadro da realização dinâmica dos interesses públicos, com respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares – um equilíbrio indispensável na atual sociedade de risco e de incerteza (artigo 167.º).”

⁵⁷ Vide artigo 7.º, n.º 2 do CPA/2015.

⁵⁸ TEIXEIRA, Glória, *op. cit.* pp. 48-49, destaca que, não obstante ser “consensual que o principal objectivo da tributação [é a] arrecadação de receita para cobertura de gastos públicos essenciais [...] podem os Estados prosseguir outros objetivos tais como a redistribuição da riqueza [...]”.

situações em que tal arrecadação for realizada em desobediência ou desconformidade com a Lei, a mesma deverá ser preterida.

Entendemos, deste modo, que será importante definir, de forma clara, quais os interesses e objetivos subjacentes à atuação da Administração Tributária, o que, certamente, será alvo de atenção por parte da nossa doutrina e jurisprudência.

No que concerne ao princípio da justiça⁵⁹, foi agregado ao princípio da razoabilidade e procedeu-se à autonomização do princípio da imparcialidade, sendo que é agora exigido à Administração Pública o dever de “rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa”.

Ora, o princípio da razoabilidade tem particular importância no procedimento tributário, o qual é apto a estabelecer conexão com o princípio da proibição do excesso e com o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, princípios que devem orientar a atuação da Administração Tributária e cuja aplicabilidade prática não deve, nem pode ser menosprezada.

No que concerne à autotutela executiva, são significativas as diferenças entre o CPA/1991 e o CPA/2015, tanto em termos de redação como de entendimento subjacente à amplitude e conceito da mesma.

A *executoriedade* dos atos administrativos a que se fazia alusão expressa no CPA/1991 desapareceu totalmente no CPA/2015. O acento tónico é agora colocado na legalidade da execução, a qual, embora já exigida ao abrigo do CPA/1991, agora surge significativamente reforçada com a exigência que resulta plasmada no artigo 176.º, n.º 1 do CPA/2015: “[d]a satisfação de obrigações e o respeito por limitações decorrentes de atos administrativos só podem ser impostos coercivamente pela Administração nos casos e segundo as formas e termos expressamente previstos na lei, ou em situações de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada. No que concerne à execução coerciva de obrigações pecuniárias, a mesma é sempre possível, nos termos do artigo 179.º (artigo 176.º, n.º 2, do CPA/2015), e segue o processo de execução fiscal.

Denota-se, na redação do artigo 179.º do CPA/2015, um cuidado (ou, pelo menos, esforço) do legislador na atualização da terminologia adotada. Assim, enquanto no artigo 155.º do CPA/1991 se referia a “Execução para pagamento de quantia certa”, “o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário”, “órgão administrativo competente”, “repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor”, no artigo 179.º do

CPA/2015 alude-se a “Execução de obrigações pecuniárias”, “o processo de execução fiscal, tal como regulado na legislação do processo tributário”, “órgão competente”, “competente serviço da Administração tributária”. Estas alterações não são meramente terminológicas, antes comportam um significado que devemos assinalar.

A aprovação da LGT, em 17 de dezembro de 1998, determinou uma alteração das disposições dos vários códigos e diplomas tributários. Inclusivamente, tal mudança veio a ter reflexo no Código de Processo Tributário que, no ano seguinte, passou a designar-se Código de Procedimento e Processo Tributário, porquanto passou a conciliar tanto o procedimento como o processo tributário, o que até então não ocorria. Deste modo, não é despicienda a revisão conceptual operada pelo legislador do CPA/2015 que procurou, e bem, adaptar-se à terminologia da legislação tributária, uma vez que, em virtude dos anos decorridos desde a aprovação do CPA/1991 se encontrava manifestamente desatualizada.

Importa assinalar que o artigo 8.º, n.º 2 das disposições transitórias do CPA/2015 relega a aplicação do seu artigo 176.º, n.º 1 para a data da entrada em vigor do diploma que “define os casos, as formas e os termos em que os atos administrativos podem ser impostos coercivamente pela Administração”. Ainda a mesma disposição transitória refere que tal diploma será aprovado no prazo de 60 dias a contar da data da entrada em vigor do Código. Ora, não obstante o CPA/2015 ter entrado em vigor a 8 de abril de 2015, o diploma que definiria os termos da execução coerciva dos atos administrativos não foi, até à data, aprovado. Isto significa que o regime previsto no artigo 176.º, n.º 1 tem a sua aplicação suspensa *sine die*, pelo que, na prática se mantém em vigor o CPA/1991 relativamente à execução coerciva dos atos administrativos.

No que concerne à manutenção da execução coerciva de obrigações pecuniárias, compreende-se a opção do legislador, uma vez que se trata da forma primacial de obtenção forçada do resultado previsto no ato administrativo. A revisão do CPA já foi inovadora ao ponto da doutrina qualificada⁶⁰ questionar se a mesma não constitui (ou constituirá) o fim do modelo da administração executiva. Ora, não podemos deixar de assinalar que um corte epistemológico abrupto como seria se a revisão se estendesse à execução das obrigações pecuniárias comportaria, necessariamente, uma mudança de modelo administrativo com todas as consequências daí inerentes.

⁵⁹ Vide artigo 8.º do CPA/2015 e confrontar com o artigo 6.º do CPA/1991.

⁶⁰ Vide FONSECA, Rui Guerra da, *O fim do modelo da administração executiva*, in “Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo”, 2.ª Ed., AAFDL, Setembro 2015, (coord.) GOMES, Carla Amado; NEVES, Ana Fernanda; SERRÃO, Tiago, pp. 85 e ss.

Deste modo, não obstante, entendermos que a opção do legislador é, em certa medida, conservadora, consideramos, por tudo o que expusemos, que foi a escolha mais sensata tendo em consideração o modelo administrativo português e aquela que melhor assegura a coerência e a continuidade do mesmo.

3.3. O Direito Administrativo como direito subsidiário do Direito Tributário

O Direito Tributário não é nem pode ser considerado um mero ramo do Direito Administrativo, uma vez que comporta especificidades que mereceram a sua pacífica autonomização científica⁶¹.

Contudo, é também incontestável, até por via das remissões estabelecidas nos diversos códigos tributários, que é com as normas de Direito Administrativo que o Direito Tributário verifica a mais estreita conexão.

Assim, nos casos em que o legislador entende que as especificidades do Direito Tributário o justificam, estabelece um regime jurídico autónomo, sem prejuízo da aplicação, nos casos omissos, das normas de procedimento e processo administrativos.

Aliás, se se entendesse o Direito Tributário como mero ramo do Direito Administrativo, as normas de procedimento e processo administrativo estariam aptas, sem mais, a disciplinar o procedimento e processo tributário, o que não sucede em Portugal, porquanto não tem sido essa – e bem – a opção do legislador.

A Administração Tributária integra a Administração Pública, estando, em virtude dessa condição, vinculada aos princípios da legalidade, da prossecução do interesse público e ao estrito cumprimento das garantias dos contribuintes. Deste modo, há lugar para convocarmos, em alguns casos em termos subsidiários, noutros de forma direta, as normas do procedimento e processo administrativo ao procedimento e processo tributário. Aliás, a aplicação de tais normas resulta expressamente consagrada no artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Com particular interesse para o nosso trabalho, importa não olvidar que o ato de liquidação é um ato administrativo por excelência, bem assim que a cobrança coerciva de impostos (e não só) é levada a cabo pela Administração Tributária com fundamento na sua autotutela executiva.

⁶¹ Vide, *inter alia*, PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas, *Fiscalidade*, 5.ª Ed., Almedina, 2014, p. 119 e 120, e PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 5.ª Ed., Corrigida e Aumentada de 2012, Lisboa, Almedina, 2016, p. 91.

IV - A autotutela executiva da Administração Tributária

4.1. Regime atual

Diogo Freitas do Amaral, a propósito do facto de não se afirmar “em parte alguma (salvo, porventura, em Inglaterra) que o exercício do Poder Executivo dependesse de uma acção declarativa judicial, primeiro, e de uma acção executiva judicial, depois, alerta para o caso excepcional “[d]as execuções fiscais, que seguem uma via judicial própria, depois de na fase declarativa o Fisco ter gozado em pleno da «autotutela»: é o princípio *solve et repete*”⁶².

A verdade é que o CPA/2015 foi conservador quanto às obrigações pecuniárias, que seguem sempre a via da execução fiscal⁶³, mantendo inalterada a autotutela executiva conferida à Administração Tributária.

Trata-se de um regime que visa, primacialmente e, parece-nos, quase exclusivamente, garantir os créditos das entidades públicas.

Obtido o título executivo, que pode ter origem em qualquer entidade pública, a Administração Tributária inicia a sua atuação agressiva com vista à cobrança da dívida.

Nos últimos anos, tem-se verificado uma crescente e notória apetência da Administração Tributária para cobrar dívidas^{64 65}. Tal apetência deve-se, em grande medida, à informatização e automatização de toda a “máquina fiscal” e revela-se na enorme quantidade e diversidade de atos praticados, os quais, muitas vezes, são sindicados em Tribunal pelos contribuintes.

⁶² Vide AMARAL, Diogo Freitas do (coord.), *O poder de execução coerciva das decisões administrativas: nos sistemas de tipo francês e inglês e em Portugal*, Coimbra, Almedina, Fevereiro, 2011, p. 20

⁶³ O artigo 176.º, n.º 2 do CPA/2015 estabelece que “A execução coerciva de obrigações pecuniárias é sempre possível, nos termos do artigo 179.º.”

⁶⁴ De notar que, em 2010, foi atribuído a Portugal o Prémio Internacional para a Inovação na Administração Tributária na categoria de eficácia, com o projeto assente no Sistema Informático de Penhoras Automáticas (SIPA), pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), acessível em WWW:<URL:<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/technical-assistance/specific-programs/innovation-contest.html>> e

WWW:<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/NEWS_premio_inovacao_ciat.htm>

⁶⁵ Tal propensão e eficácia também têm sido reveladas pelo recurso, cada vez mais crescente, aos “serviços de cobrança” da Administração Tributária por parte de entidades que não integram a Administração Pública, e.g. concessionárias (para a cobrança de taxas de portagem). Ademais, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, prevê o alargamento da competência da Administração Tributária na cobrança coerciva, passando o n.º 4 do artigo 7.º do CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro e sucessivamente alterado, a ter a seguinte redação: “A competência para cobrança coerciva de impostos e outros tributos administrados por autarquias locais pode ser atribuída à administração tributária mediante protocolo.”

Todavia, o incremento da atividade da Administração Tributária também está relacionado com o elevado número de execuções fiscais instauradas, as quais serão alvo da nossa atenção no próximo ponto.

4.2. O processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal visa a cobrança coerciva de dívidas decorrentes de tributos (*maxime*, impostos), coimas e outras sanções pecuniárias relativas a infrações tributárias, e, bem como, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo (artigo n.º 148 do CPPT).

A execução fiscal é instaurada com base em título executivo, o qual tem que cumprir os requisitos elencados no artigo 163.º do CPPT. Em sede de ação executiva, o órgão de execução fiscal promove diversas diligências de cobrança do montante em dívida, nomeadamente consultas de bens e créditos de que o devedor é titular, penhoras, entre outros. Além disso, é o órgão de execução fiscal que tem a seu cargo a avaliação da dispensa ou prestação de garantia, em caso de pedido de pagamento em prestações ou no pedido de suspensão do processo, com prestação de garantia (artigos 197.º e 169.º e 171.º do CPPT).

Dispõe o artigo 103.º, n.º 1 da LGT que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”. Daqui se extrai o reconhecimento expresso de que na execução fiscal, cabe um papel relevante à Administração Tributária, uma vez que aquele processo comporta uma série de atos que não possuem natureza judicial⁶⁶.

Em face da prática de atos materialmente administrativos em sede de execução fiscal, o legislador pretendeu garantir aos contribuintes o direito de reclamação para o juiz desses mesmos atos (artigo 103.º, n.º 2 da LGT). Contudo, a intervenção do juiz e do tribunal não deixa de ser quase meramente de “vigia”, estando o seu papel relegado para segundo plano⁶⁷.

⁶⁶ Para mais desenvolvimentos vide anotação artigo 103.º da LGT in CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita, 2012.

⁶⁷ Como resulta do duto aresto do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 059/12, datado de 23/02/2012, “[o] Órgão da Execução que instaura, conduz e tramita a execução fiscal constitui um sujeito processual que age como interlocutor no diálogo processual, “substituindo” o juiz e praticando nele todos os actos que, não contendo com qualquer composição de interesses, sejam legalmente necessários para a obtenção do fim a que o processo se destina. E a competência que detém no processo não brota, em princípio, da função tributária exercida pela Administração Fiscal nem emana de um poder de autotutela executiva da Administração, resultando, antes, de uma competência que a lei lhe confere para intervir no processo judicial como órgão auxiliar ou colaborador operacional do Juiz.”, disponível em WWW:<URL:

A execução fiscal, ainda que conduzida pelo órgão de execução fiscal, parte integrante da Administração Tributária, não constitui um processo meramente administrativo. Como resulta de um douto aresto do STA que aqui em parte reproduzimos, “[...] na execução fiscal, (...) o órgão de execução fiscal evidencia um estatuto supra partes, intervindo no exclusivo interesse da paz jurídica, obrigado a apreciar e decidir as questões enquanto autoridade exterior e neutra perante o litígio, mesmo que tenha que decidir contra si próprio, como acontece com o reconhecimento oficioso da prescrição”⁶⁸.

Neste seguimento, acrescenta o mesmo acórdão: “[s]e bem repararmos, essa distinção é claramente assumid[a] pelo legislador quando na alínea h) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT e na alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT apenas inclui no âmbito do procedimento tributário a «cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza tributária». Como o «processo» de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos actos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal. Como frequentemente tem sido julgado pela jurisprudência deste Tribunal relativamente aos mais variados actos praticados na execução fiscal, as lacunas do processo de execução fiscal são integradas pelas normas do processo civil, o que bem acentua a natureza de «processo judicial» e não de «procedimento tributário».”

Não obstante, é manifesto que a Administração Tributária assume, no processo de execução fiscal, um papel preponderante e, como também já afirmamos, o Tribunal apenas intervém a solicitação do contribuinte ou para tramitar e decidir acerca de incidentes processuais.

Noutra perspetiva, pelo que nos é dado a conhecer pela experiência prática, a Administração Tributária, age, muitas vezes, através de automatismos informáticos que em vez de auxiliarem na sua tarefa de cobrança coerciva, cerceiam a sua atividade. Além disso, não raras vezes, a Administração Tributária escuda-se nesses mesmos “automatismos” para justificar a sua atuação ilegal.

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be23336db28e007f802579bc003e8347?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section>

⁶⁸ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª secção, Proc. n.º 0665/12, datado de 11/07/2012, disponível em [WWW:<URL: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2ea277e462b1d8b580257a410035e4b8?OpenDocument&ExpandSection=1>](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2ea277e462b1d8b580257a410035e4b8?OpenDocument&ExpandSection=1)

4.3. Enquadramento das soluções a propor

Em qualquer âmbito, antes do momento de tecer uma crítica ou fazer uma qualquer proposta de alteração ou modificação, importa previamente conhecer e enquadrar a realidade. Este exercício, algo complexo, tem como objetivo desenhar soluções adaptadas à realidade e depurar aquelas que, porventura, não se revelam adequadas ou passíveis de colocar em prática.

Com efeito, neste ponto do nosso trabalho, procuramos aferir da situação dos “atores principais” no procedimento e processo tributário – AT, tribunais e, mais recentemente, arbitragem tributária, para além, claro, dos contribuintes.

Quanto aos contribuintes, que, por razões óbvias não esquecemos, aqui já um pouco em jeito de solução, avançamos com a constatação – talvez óbvia, mas ainda (tão) ignorada – da necessidade premente da promoção da literacia e cidadania, a fiscal, em especial⁶⁹.

Neste segmento abordaremos ainda a responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais, que também se revela um tema de particular importância para as soluções a adotar. Em primeira linha, porquanto se trata de uma temática que ainda carece de alguns esclarecimentos. Em segundo plano, porque também quanto ao acionamento deste tipo de processos existe um fosso – de conhecimento (assimetria de informação), de condições económico-financeiras – entre o Estado, corporizado ou não na Administração Tributária, e os contribuintes.

4.3.1. A AT

As manifestações de preocupação com as relações entre a Administração e os contribuintes não são matéria nova.

⁶⁹ Como salienta Joaquim Freitas da Rocha, “[d]o lado dos contribuintes, aponta-se uma tendencial aversão aos impostos, que repousa numa errónea perceção do Estado de Direito, dos seus fundamentos e das suas estruturas de subsistência, não se compreendendo que este não existe sem os primeiros. Falta compreender que são os impostos, na verdade, que servem de suporte às instituições, garantias e procedimentos mais elementares e que são dados como adquiridos, como os parlamentos, as leis, as eleições ou os tribunais. O que acontece é que há uma generalizada descrença fiscal – entendida no sentido de se acreditar que o dinheiro dos impostos é mal gasto – que encontra muita da sua razão de ser na circunstância de se constatar que existe frequente desperdício e despesismo por parte dos entes públicos, canalizando-se recursos para setores desviantes ou injustificados, e induzindo-se a convicção de que os impostos são inúteis e, por esse motivo, a evasão e a fraude fiscais não seriam censuráveis.” – ROCHA, Joaquim Freitas da, *A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização*, in “II Congresso de Direito Fiscal”, VidaEconómica, julho de 2012, TEIXEIRA, Glória (dir.), CUNHA, Ary Ferreira da, pp. 109-110.

Os objetivos e metas de trabalho da Autoridade Tributária e Aduaneira têm sido elaborados com grande empenho em prestar, cada vez mais, um melhor – pelo menos, mais eficiente – serviço ao Estado e aos contribuintes.

Tais objetivos encontram-se mesmo plasmados no Plano de Atividades da Autoridade Tributária e Aduaneira e são definidos anualmente, atendendo às diretrizes definidas no Orçamento do Estado.

No Plano de Atividades 2016 pode-se ler que “[n]o momento em que a AT é especialmente exigente no cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, pretende-se consolidar a sua capacidade de, em caso de litígio com o contribuinte, decidir, de forma célere, as reclamações e recursos hierárquicos apresentados pelos contribuintes, evitando, dessa forma, pendências potencialmente geradoras de encargos para o Estado, através do pagamento de juros indemnizatórios e indemnizações por garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal.”⁷⁰

É, portanto, a própria AT, por esta via, a reconhecer que, à sua exigência no cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes tem, necessariamente, de corresponder uma rapidez e agilidade nas respostas aos meios gratuitos apresentados pelos contribuintes, uma vez que as consequências da sua ineficiência, em caso de litígio, serão futuros custos que o Estado – logo, também os contribuintes – terá que suportar.

Sem prejuízo do exposto, aproveitamos a oportunidade para acrescentar o nosso entendimento segundo o qual a preocupação da AT não deverá ser meramente financeira, mas também de carácter pedagógico. Ora, se o Estado, através da AT, não cumpre as obrigações a que está adstrito por Lei, com que legitimidade exige aos contribuintes o irrepreensível cumprimento das obrigações fiscais destes?!

Ainda no Plano de Atividades 2016, há um especial enfoque no apoio e promoção para o cumprimento voluntário (*compliance*), que cremos essencial. Se os contribuintes estiverem vocacionados para o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais e aduaneiras, certamente que serão evitados muitos litígios tributários, então e assim desnecessários.

⁷⁰ “[...] tendo em vista proceder ao controlo dos processos relativos ao contencioso administrativo, de primeiro e segundo grau, desmaterializou estes processos no Sistema do Contencioso Administrativo (SICAT).” – *vide Plano de Atividades 2016*, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, aprovado pelo Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira em 24 de março de 2016 e pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, por Despacho nº 106/2016, em 17 de maio de 2016, disponível em WWW:<[URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4552CA90-2467-4CC7-83B5-A9A0B0942C31/0/PA_2016.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4552CA90-2467-4CC7-83B5-A9A0B0942C31/0/PA_2016.pdf)>

Tal como já salientamos, verificamos, nos últimos anos, que a AT se tornou uma afinada e rápida máquina, sobretudo de cobrança⁷¹. Contudo, tal eficácia – na cobrança –, não obstante os esforços assinaláveis, não foi acompanhada da necessária preparação dos funcionários, dos serviços e dos próprios meios informáticos⁷².

O que sucede, muitas vezes, é que o sistema informático se sobrepõe à ação humana, em virtude de os serviços não terem capacidade de tramitação e resposta que se coadune com a supersónica velocidade do sistema informático, gerando, assim, mais problemas e questões que os contribuintes têm de enfrentar, os quais são encaminhados frequentemente para os tribunais.

4.3.2. Os tribunais

Os Tribunais Administrativos e Fiscais são os tribunais competentes para a resolução de litígios tributários e fiscais (artigo 4.º do ETAF).

Contudo, esta organização conjunta tem sido alvo de algumas críticas⁷³, uma vez que não beneficia a especialização necessária dos juizes para uma melhor resolução dos litígios da índole tributária, os quais comportam a convocação de conhecimentos de áreas como a economia, a gestão, as finanças, a contabilidade, pelo que, para o efeito, é exigida inelutavelmente uma preparação multidisciplinar e um domínio de conhecimentos de outras áreas do saber que extravasam o Direito.

Analisando as estatísticas oficiais da Justiça extraímos, essencialmente, duas notas de relevo: clara desproporção do número de magistrados judiciais dos Tribunais Administrativos e Fiscais relativamente aos Tribunais Judiciais, tanto na primeira como na segunda

⁷¹ Da recentemente divulgada Conta Geral do Estado de 2015, pela Direção-Geral do Orçamento, disponível em WWW:<URL: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2015>> importa relevar três pontos essenciais relativos à AT e a sua atuação. O primeiro aspeto a assinalar é o aumento de 64,4%, relativamente a 2014, do valor das dívidas fiscais que a AT deixou prescrever, num total de 136,5 milhões de euros. O segundo, concernente à cobrança coerciva, em que se verificou um acréscimo de 2,5% relativamente ao ano anterior, num total de 983,1 milhões de euros. O terceiro, referente às anulações das dívidas tributárias, em que se registou um aumento de 9,3% relativamente a 2014, num total de 426,1 milhões de euros.

⁷² ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora, outubro 2014, p. 21 opera a distinção entre *Administração automatizada* e *Administração desmaterializada*. Refere o insigne Autor que “o conceito de “desmaterialização” está ligado intrinsecamente à substituição do suporte de arquivo e fluxo de informação”. E sustenta ainda que “poderá haver automação com pouquíssima desmaterialização (caso os processos se desenrolem na sua quase totalidade em papel, mas os actos resultem de processos informáticos automatizados), do mesmo modo que poderá existir desmaterialização sem qualquer automação.”

⁷³ Cfr., a propósito, ROCHA, Joaquim Freitas da, *A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização*, in “II Congresso de Direito Fiscal”, VidaEconómica, julho de 2012, (dir.) TEIXEIRA, Glória; CUNHA, Ary Ferreira da, p. 111.

instância⁷⁴, como nos magistrados do Ministério Público⁷⁵ e nos funcionários judiciais⁷⁶; evidente disparidade entre os juízes alocados ao contencioso tributário e os afetos ao contencioso administrativo⁷⁷.

Os problemas detetados com o funcionamento da justiça tributária foram alvo de especial enfoque nos trabalhos preparatórios do “*Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades de política económica*” (adiante Memorando ou MoU), o qual foi outorgado a 17 de maio de 2011 pelo Estado Português e a vulgarmente denominada “Troika”, integrada por três instituições internacionais, a saber: Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia e Banco Central Europeu. Tal preocupação revestiu a forma de objetivos vários⁷⁸, os quais se foram concretizando ao longo do tempo e provocaram relevantes mudanças, tanto no funcionamento dos serviços tributários, como na justiça tributária.

A Lei n.º 59/2011, de 28 de novembro, tendo em vista o cumprimento dos objetivos estabelecidos no Memorando, veio criar equipas extraordinárias de juízes tributários, sendo tais equipas “integradas por juízes exclusivamente afectos à área tributária e com a missão de movimentarem os processos fiscais de valor superior a um milhão de euros pendentes nos respectivos tribunais” (artigo 2.º, n.º 1 da referida Lei). Tratava-se de uma medida de carácter excecional, com duração máxima prevista de um ano, prorrogável por decisão do Conselho

⁷⁴A 31 de dezembro de 2015, relativamente à primeira instância, os Tribunais Judiciais dispunham de 1354 magistrados judiciais, enquanto os Tribunais Administrativos e Fiscais apenas contavam com 141 magistrados. No que concerne à segunda instância, os Tribunais Judiciais dispunham de 433 magistrados judiciais, enquanto os Tribunais Administrativos e Fiscais apenas contavam com 62, conforme quadro do *Pessoal ao serviço nos tribunais a 31 de dezembro de 2015, segundo o sexo e a carreira/categoria, por tipo de tribunal*, disponível em WWW:<URL:http://www.siej.dgpi.mj.pt/SIEJ/PDFs/tribunais/Tribunais_Pessoal%20ao%20servico_Tribunais.pdf>

⁷⁵ Segundo os mesmos dados, no total eram 1421 magistrados do Ministério Público nos Tribunais Judiciais e 102 nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁷⁶ Ainda segundo os mesmos dados, no total eram 7114 os funcionários dos Tribunais Judiciais e 389 os funcionários dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁷⁷ Em 13 de março de 2015, integravam os Tribunais Superiores 32 juízes de contencioso administrativo e 23 de contencioso tributário; os Tribunais de primeira instância compreendiam 73 juízes da área administrativa, 52 da área tributária e 12 da área administrativa e tributária, conforme resulta do *Quadro dos Juízes da Jurisdição Administrativa e Fiscal*, disponível em WWW:<URL:[http://www.cstaf.pt/Quadro%20de%20juizes/site-MOVIMENTO%20TAFS%20\(QUADROS\)2015.pdf](http://www.cstaf.pt/Quadro%20de%20juizes/site-MOVIMENTO%20TAFS%20(QUADROS)2015.pdf)>

⁷⁸ Assinala-se o ponto 3.35 do MoU. “O Governo abordará os estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais através de: i. revisão da avaliação do desempenho das inspecções baseada em indicadores tanto qualitativos como quantitativos; ii. aplicação de juros sobre o total dos montantes em dívida durante a totalidade do período do procedimento judicial, utilizando uma taxa de juro superior à corrente no mercado. Impor um juro legal especial quando se verificar o não cumprimento de uma decisão do tribunal fiscal; iii. implementar a nova lei de arbitragem fiscal; iv. estabelecer um sistema integrado de tecnologias de informação entre a administração fiscal e os tribunais fiscais; v. criar um grupo de trabalho temporário constituído por juízes até ao T2-2011 para resolver casos com valores superiores a 1 milhão de euros até ao T4-2012”, pp. 15 do *Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades de política económica*, na sua versão portuguesa, disponível em WWW:<URL: http://www.bportugal.pt/pt-PT/EstabilidadeFinanceira/Documents/MoU_PT.pdf>

Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, se os fins para os quais foi criada “não tiverem sido alcançados” (artigo 5, n.º 1 da referida Lei).

A medida foi prorrogada sucessivamente até 31 de janeiro de 2016, data em que se extinguiram as equipas extraordinárias de juízes tributários, por deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, tendo em consideração “a enorme e generalizada carência de juízes na área tributária, a pesada pendência processual e a sustentabilidade de um critério unicamente suportado pelo valor do processo, que determine a existência de equipas extraordinárias ou especializadas na sua tramitação”.⁷⁹

Analizada a pendência processual, com referência a 31 de dezembro de 2015, nos TAF de primeira instância observa-se um aumento do número de processos pendentes, ao qual corresponde uma taxa de resolução processual de 79,8%. Importa ainda assinalar a diferença, a 31 de dezembro de 2015, entre o número de processos administrativos pendentes e os processos de matéria fiscal, ao qual corresponde um aumento da pendência, em ambas as matérias (mas especialmente na matéria fiscal)⁸⁰, e a uma disparidade enorme entre a taxa de resolução processual dos tribunais judiciais e os tribunais administrativos e fiscais (121,4% e 79,8%).⁸¹

Assim, como afirma Manuela Duro Teixeira, “[o] atraso nas decisões judiciais tem ainda um efeito indirecto, ao impedir a criação de jurisprudência relevante que auxilie o contribuinte na sua interpretação da lei, já que, quando as decisões são finalmente conhecidas, a lei mudou várias vezes, ou foi completamente alterada”⁸².

De notar ainda que, em função da distribuição por espécie dos processos, reveste de particular relevância para o presente trabalho o facto de, em 2015, a maioria dos processos corresponder a recursos de impugnação (43,2%) e embargos/oposição (36,1%)⁸³, o que

⁷⁹Vide Deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, datada de 19 de janeiro de 2016, acessível em WWW:<URL: http://www.cstaf.pt/Deliberaes/T15_Equip%20ext.pdf>

⁸⁰A 31 de dezembro de 2015, existiam 21.862 processos administrativos pendentes e 53.510 processos de matéria fiscal, conforme Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância, 2015, Boletim de Informação Estatística, número 41, Abril de 2016, Direção-Geral da Polícia da Justiça, p.1, disponível em WWW:<URL: http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015_20160428.pdf?nocache=1461926602.93>

⁸¹Cfr. Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais judiciais de 1ª instância, 1996-2015, Boletim de Informação Estatística, número 40, Abril de 2016, Direção-Geral da Política da Justiça, p.1, disponível em WWW:<URL: http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos8482/downloadFile/file/Resultados_2014_e_2015_20160428.pdf?nocache=1461926680.16>

⁸² Vide TEIXEIRA, Manuela Duro, - *A Competitividade das Empresas Portuguesas e a Relação com o Legislador e a Administração Fiscal*, in “Por um Sistema Fiscal Competitivo, Conferência de 25 de Outubro de 2000, Intervenções”, Vol. I, CIP, 2001, pp.42.

⁸³ Vide Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância, 2015, Boletim de Informação Estatística, número 41, Abril de 2016, Direção-Geral da

significa que os contribuintes recorrem aos tribunais sobretudo por questões atinentes à liquidação de tributos, de atos administrativos em matéria tributária, entre outros⁸⁴, e de processos inerentes à execução fiscal.

No tocante aos tribunais tributários, concluímos que estamos perante uma crónica carência de recursos humanos, a qual convive com um crescente número de processos decorrente da atividade da AT e um aumento de situações de incumprimento, justificado pela crise económico-financeira. A premência de admissão de mais juízes na jurisdição administrativa e fiscal é manifesta, sob pena de continuarmos a ver hipotecado ou apenas parcialmente cumprido o princípio da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente plasmado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

4.3.3. A Arbitragem Tributária

A arbitragem tributária⁸⁵ foi instituída em Portugal em 2011, pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Uma experiência sem precedentes no contexto da União Europeia e, pode mesmo dizer-se, sem exageros nem pretensiosismos bacocos, um verdadeiro *case study*.

Muitas foram as preocupações e reservas demonstradas pela melhor doutrina⁸⁶ à arbitragem tributária, nomeadamente “que a sua imparcialidade não est[tivesse] garantida” e “o não estabelecimento de um regime de proibição de acumulação do exercício de actividades profissionais diferentes da docência e investigação [...] cujo relevo é enormemente amplificado pelo limitado e insuficiente regime de controle da legalidade das decisões dos tribunais arbitrais tributários”. E, bem assim, o alerta do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos termos do qual “[era] preciso que o regime de arbitragem

Polícia da Justiça, figura 7, p.3, disponível em WWW:<URL: http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015_20160428.pdf?nocache=1461926602.93>

⁸⁴ Cfr. artigo 97.º, n.º 1, alíneas a) a g) e o) do CPPT.

⁸⁵ Para mais desenvolvimentos, vide VILLA-LOBOS, Nuno, VIEIRA, Mónica Brito, *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013 e TRINDADE, Carla Castelo, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Almedina, novembro 2015.

⁸⁶ Ainda relativamente ao projeto do regime da arbitragem tributária, vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária*; in “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, Vol. V, Direito Fiscal: Garantias, Procedimento, Infracções, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu, (Org.) OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da, 1.ª edição, Coimbra Editora, Setembro 2011, pp. 211-231; SILVA, Isabel Marques da, - *Algumas notas sobre o recurso da decisão arbitral em matéria tributária*, e JORGE, Guida, - *Articulação entre os tribunais arbitrais em matéria tributária e os tribunais tributários à luz do projecto de Decreto-Lei sobre a arbitragem em matéria tributária*, in “Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal”, n.º 41, Janeiro-Março 2001, pp. 55-66.

tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva”⁸⁷.

Volvidos cinco anos, recentemente celebrados, as estatísticas⁸⁸ relativas a este mecanismo de resolução alternativa de litígios em matéria tributária são reveladoras da sua eficiência e eficácia: crescente número de processos que deram entrada no CAAD (26 entre setembro e dezembro de 2011; 150 em 2012; 311 em 2013; 850 em 2014); dos 1494 processos entrados, encontram-se findos 1037 e destes, 97 com revogação do ato pela AT e 940 com decisão arbitral; confiabilidade/credibilidade, que é mensurável na percentagem de processos com designação de árbitro pelo Presidente do Conselho Deontológico (97,8%); celeridade, sendo a duração média do processo de quatro meses e vinte dias.

Entendemos nós que as principais vantagens da arbitragem tributária são, além da celeridade, a proibição do recurso à equidade e a decisão segundo o direito constituído⁸⁹, a especialização dos árbitros⁹⁰, a abrangência de situações em que é admissível a cumulação de pedidos⁹¹, assim como a publicidade das decisões⁹², que reforça a ideia de transparência.

Contudo, a arbitragem tributária não é também um meio de resolução de litígios isento de crítica, pelo que são apontados como principais inconvenientes ou lacunas da arbitragem tributária, entre outras, a localização da sede do CAAD em Lisboa, limitadora e geradora de

⁸⁷Para mais desenvolvimentos, vide Intervenção do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, Conselheiro Manuel Fernando dos Santos Serra, na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal, Lisboa, 14 de dezembro de 2010, intitulada “Deontologia e ética arbitral tributária”, acessível em WWW:<URL: https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Intervencao_do_Presidente_do_CD_do_CAAD.pdf>

⁸⁸ Vide Newsletter do CAAD, n.º 1, 2015, pp. 51-53, disponível em WWW:<URL: https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_mar_2015.pdf>

⁸⁹ Cfr. artigo 2.º, n.º 2 do RJAT.

⁹⁰ Os árbitros têm que ter experiência relevante na área do direito tributário, e poderão ser nomeados árbitros licenciados em Economia ou Gestão para as questões de maior complexidade, as quais exijam um conhecimento específico de área não jurídica, devendo nesses casos o árbitro-presidente ser sempre um jurista com, pelo menos, 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário (cfr. preâmbulo do RJAT). Para mais desenvolvimentos acerca da multidisciplinaridade na arbitragem tributária, vide *Newsletter CAAD*, n.º 2/2013, dezembro 2013, pp. 6-13 e 15-20, disponível em WWW:<URL: https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_dez_2013.pdf>. Os árbitros tributários estão ainda sujeitos à disciplina do Código Deontológico do CAAD.

⁹¹ Cfr. artigo 3.º, n.º 1 do RJAT e artigo 104.º do CPPT. Enquanto no pedido de pronúncia arbitral apenas é exigido que a “procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”, na impugnação judicial só é admissível a cumulação de pedidos “em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”.

dificuldades inerentes à deslocação de testemunhas), mas também o facto de não abranger todas as espécies de processos tributários⁹³ e ainda, as elevadas taxas de arbitragem a suportar.

Com efeito, relativamente a este último ponto, consta do Plano de Atividades 2016 da AT uma orientação, relativa à eficiência e justiça fiscais, no sentido da “redução dos custos associados à arbitragem tributária, para que os contribuintes com menores recursos ou com questões tributárias de valor reduzido possam também beneficiar desta forma rápida, ágil e eficaz de resolução de conflitos em matéria fiscal”⁹⁴. Uma orientação que só pode merecer o nosso aplauso.

É de assinalar a valia que a arbitragem tributária tem trazido ao contencioso tributário, em virtude da reconhecida capacidade e competência dos árbitros, a qual se vê refletida na qualidade de decisões⁹⁵ e que tem o condão de auxiliar a AT e os contribuintes na melhor interpretação da Lei. Todavia, a um meio de resolução alternativa de litígios tem de corresponder uma estrutura judicial igualmente capaz de responder aos cada vez mais complexos e exigentes desafios e litígios que o Direito Tributário enfrenta.

4.3.4. A responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais

Quanto à responsabilidade da Administração Tributária por atos ilegais⁹⁶, cumpre-nos, em primeiro lugar, louvar o esforço assinalável da doutrina em clarificar e perspetivar este campo específico da responsabilidade civil extracontratual do Estado, com as particularidades ao mesmo inerentes.

⁹² Cfr. artigo 16.º, alínea g) do RJAT. Todas as decisões arbitrais tributárias estão disponíveis, com celeridade assinalável, em WWW:<URL:<<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>>

⁹³ Cfr. artigo 97.º do CPPT com o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT.

⁹⁴ Vide p. 13 do Plano de Atividades 2016 da AT.

⁹⁵ Importa ainda salientar que, da consulta dos dados disponíveis, existe um equilíbrio do sentido das decisões, o que nos parece constituir um bom indício de aferição da qualidade da arbitragem tributária (cfr. Newsletter CAAD, n.º 2/2013, dezembro 2013, pp. 29, disponível em WWW:<URL:<https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_dez_2013.pdf>

⁹⁶ Para mais desenvolvimentos acerca desta problemática, vide SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Áreas Global, 2010; NABAIS, José Casalta, *Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*; In “Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias”, Vol. IV, Coimbra Editora, 2010, (Org.) ANDRADE, Manuel da Costa; ANTUNES, Maria João; SOUSA, Susana Aires de, pp. 729-753; CALHAU, Tiago Alcoforado, *Liquidação Ilegal de Imposto, Pressupostos da responsabilidade civil do Estado*, Almedina, 2012; CORREIA, Ana Isabel, *A Efectivação da Responsabilidade Civil da Administração Tributária*; in “Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal”, n.º 49, 2013, pp. 23-43.

A responsabilidade civil da Administração tributária por atos ilegais é um tema que começou a adquirir relevo recentemente, a partir do momento em que a sua atividade sofreu um enorme incremento – que situamos entre 2006/2012 –, temporalmente coincidente com a privatização da gestão fiscal (a que já nos referimos).

Com efeito, à primeira vista, esta poderá parecer uma matéria que não levanta questões de maior, mas tal não corresponde à verdade.

No que concerne ao regime aplicável e pressupostos da responsabilidade civil, é pacífico o entendimento da doutrina e jurisprudência. Nas ações de responsabilidade civil da Administração Tributária aplica-se o RRCEE e os pressupostos de responsabilidade civil são os previstos nos artigos 483.º e seguintes do CC, pelo que a sua concretização depende da prática de um facto (ou omissão), da ilicitude do mesmo, da culpa do agente, do dano e do nexo de causalidade existente entre o facto e o dano.

Os atos suscetíveis de motivarem a responsabilização da Administração Tributária são, nas palavras de Ana Isabel Correia, “actos tributários em sentido amplo, isto é, todos e quaisquer actos que possam ser praticados no domínio das relações tributárias: os actos tributários em sentido estrito ou os actos de liquidação de tributos e os actos em matéria tributária em sentido amplo”⁹⁷.

Daqui decorre a abrangência potencial de uma multiplicidade de atos praticados pela Administração, com repercussões na esfera jurídica dos contribuintes.

Da análise que levamos a cabo, concluímos que a Lei é suficientemente garantista no que concerne à efetivação da responsabilidade civil da Administração Tributária, quer por via dos juros indemnizatórios (artigo 60.º do CPPT), quer pela indemnização por prestação de garantia indevida e por caducidade de garantia.

Contudo, não podemos deixar de assinalar a dificuldade e onerosidade inerente à obrigatoriedade de interposição de ação autónoma à ação impugnatória, bem assim o tempo de resolução da nova ação nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Outro ponto que entendemos relevante é o da competência para apreciação deste tipo de ações de responsabilidade civil. Neste domínio, perfilhamos o entendimento da Conselheira Dulce Neto, em sucessivos votos de vencido, que aponta no sentido de os tribunais tributários, pela natureza das relações em causa e pelo conhecimento de que já dispõem na sequência do

⁹⁷ Vide CORREIA, Ana Isabel, *op. cit.*, pp. 24-25.

julgamento nas ações de impugnação, serem os tribunais em melhores condições para assegurar uma apreciação analítica e específica para estas ações de tutela ressarcitória⁹⁸.

4.4. Pistas para o futuro

Partindo da alteração operada no CPA/2015, relativamente à autotutela executiva da Administração, e conscientes de que o futuro reservará, certamente, alterações quanto a este regime no que concerne às prestações pecuniárias, iremos desenhar uma proposta a aplicar às relações jurídicas tributárias.

Temos consciência que a nossa proposta não é isenta de críticas e pode, seguramente, ser melhorada.

O interesse público da arrecadação de receita por parte da Administração Tributária tem de ser compatível com os interesses dos contribuintes e, bem assim, com o normal desenvolvimento da atividade económica.

Não pretendemos questionar a utilidade e indispensabilidade da autotutela executiva nas relações jurídicas tributárias. Sem este benefício, não temos dúvidas de que não ficaria assegurada a arrecadação de receita por parte da Administração Tributária. Receita essa sem a qual o Estado se vê impossibilitado de cumprir as tarefas fundamentais e incumbências prioritárias que a Constituição lhe atribui.

Não é nosso intuito, portanto, manietar a Administração Tributária, mas simplesmente propor uma solução de compromisso que assegure, por um lado, o interesse do Estado na cobrança do imposto e, simultaneamente, os direitos dos contribuintes.

Entendemos que uma das formas de lograr alcançar os objetivos supra referidos, seria a criação de um órgão, composto por altos-quadros da Administração Tributária, com áreas de especialização diversas (Direito, Economia, Gestão, Contabilidade), à semelhança do já extinto Conselho Técnico-Aduaneiro, com vista a apreciar as questões que envolvessem

⁹⁸ Vide, neste sentido Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, Proc. n.º 2024/12.6BEBRG, 1ª Secção - Contencioso Administrativo, datado de 28/02/2014, disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b31078a15627ff2380257c9f005e0f96?OpenDocument>>, e o Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, Proc. n.º 01084/11.1BEPRT, 1ª Secção - Contencioso Administrativo, datado de 03-05-2013, disponível em WWW:<URL: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d5f28ca9fecf1e2080257b6d00410fa6>> E em sentido diverso, a título de exemplo, Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0417/16, datado de 01-06-2016, disponível em WWW:<URL: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6915949b0756291080257fcc00497bf1?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,liquida%C3%A7%C3%A3o#_Section1>

contribuintes estratégicos, nomeadamente empresas de média e grande dimensão, em situações económicas difíceis.

Desta forma, em caso de procedimento de inspeção, do qual resulte liquidação adicional com a qual o contribuinte não se conformasse e fizesse valer os seus direitos através dos meios gratuitos ou impugnatórios que a Lei prevê, deverá ser implementado um sistema de monitorização da situação económico-financeira do mesmo, de molde a evitar eventuais cessações de atividade, insolvências e liquidações de empresas, em resultado exclusivo de tal liquidação adicional.

Isto porque, o que sucede na prática é o seguinte. O contribuinte inspecionado e/ou alvo de liquidação ilegal, vê-se, quase sempre, obrigado a sindicatá-lo em Tribunal, porquanto a Administração Tributária, que conduz todo o procedimento inspetivo – com interesse na arrecadação de receita que decorre da liquidação – dificilmente revogará o ato produzido por si própria.

Assim sendo, e para reagir à liquidação, o contribuinte terá de se socorrer dos meios gratuitos e contenciosos⁹⁹. Sucede que, tais processos não suspendem, *de per si*, as diligências de cobrança coerciva dos montantes em causa.

Em ordem a suspender as diligências de cobrança coerciva, o contribuinte terá de prestar garantia idónea. Tal garantia corresponde ao montante em causa acrescido de 25% desse valor¹⁰⁰, o que se torna extremamente oneroso para os contribuintes. Ainda mais, quando a Administração Tributária é particularmente exigente na avaliação das garantias, segundo critérios pouco claros e objetivos estabelecidos na Lei¹⁰¹.

Desta forma, inúmeras vezes o contribuinte é arrastado para a insolvência durante o processo contencioso, o que acarreta, na maioria dos casos, que a Administração Tributária não logre receber qualquer montante, nem proveniente da liquidação adicional, nem decorrente da atividade da pessoa em causa, seja ela singular ou coletiva.

A criação do referido órgão permitiria estabelecer um mecanismo de ponderação que serviria como travão à atuação, tantas vezes cega, da Administração Tributária, sendo que o

⁹⁹ Meios esses a que já nos referimos e aos quais acrescem o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos e o procedimento de revisão dos atos tributários (artigos 117.º, 54.º, n.º 2 do CPPT e artigo 78.º da LGT)

¹⁰⁰ Cfr. artigo 199.º, n.º 6 do CPPT.

¹⁰¹ Reconheça-se que a Lei n.º 7-A/2016, que aprovou o Orçamento do Estado de 2016, veio estabelecer requisitos mais pormenorizados para a avaliação da idoneidade e suficiência das garantias, contudo, não deixou de se socorrer de conceitos excessivamente amplos e imprecisos que obstaculizam à boa interpretação da Lei, conferindo margem para desentendimentos e possíveis divergências desnecessárias sobre o melhor sentido e

mesmo serviria para manutenção de muitas empresas e empresários, sustentáculo da economia.

Uma outra possibilidade de equilibrar as forças entre a AT e os contribuintes seria, no âmbito da execução fiscal, prever a possibilidade das reclamações apresentadas no âmbito do artigo 276º do CPPT poderem ter como consequência a suspensão da execução em casos de prejuízo grave e irreparável.

O mesmo é dizer, criar uma espécie de providência cautelar contra os abusos da AT, que permitisse a suspensão da execução fiscal.

Não ignoramos que o regime do artigo 276º do CPPT permite a correção de muitas injustiças, mas a perspectiva seria de alargar o âmbito do mesmo, de molde a que os contribuintes pudessem obter a suspensão da execução, a qual apenas cessaria após a intervenção do poder judicial.

O facto deste tipo de processo continuar a ter carácter urgente permitiria evitar muitas injustiças e controlar, quer de uma forma repressiva, mas também de uma vertente preventiva, a conduta da AT.

Para além disso, outra possibilidade seria introduzir alterações quanto ao regime de garantias, como iremos explicitar.

No que concerne à garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição, a versão do n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT, introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho e em vigor até 01 de janeiro de 2007, previa a caducidade da garantia no caso da reclamação graciosa não ter sido decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou na hipótese da impugnação judicial, recurso judicial ou oposição não terem sido julgados em 1.ª instância no prazo de dois anos a contar da data da sua apresentação.

Contudo e infelizmente, tal artigo foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, o que teve e tem como consequência, até aos dias de hoje, que a garantia seja prestada por tempo indeterminado.

Entendemos o sentido e alcance da revogação daquele preceito, todavia não podemos deixar de assinalar que o mesmo em nada contribui para a promoção e garantia da tutela jurisdicional efetiva e o direito a uma justiça em prazo razoável. Além disso, a prestação da

alcance a dar aos mesmos. É disso o exemplo a alínea a), do n.º do artigo 199.º-A do CPPT que se refere a “garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas”.

garantia por tempo indefinido acarreta uma oneração adicional desproporcionada para os contribuintes.

De facto, como pode ser defensável que o Estado, nas vestes do poder executivo – obriga à prestação de garantia por tempo indeterminado é o mesmo Estado, com o poder jurisdicional – que não consegue evitar que a duração dos processos se arraste por cinco ou dez anos?

Pelo exposto, sufragamos a perspetiva de acordo com a qual deveria operar-se a repristinação da norma revogada ou adotar-se outra com redação idêntica, ampliando-se o prazo de caducidade da garantia para dois anos e meio, de acordo com a estimativa do prazo médio de decisão judicial das matérias tributárias¹⁰², o qual seria, contudo, alvo de revisão ano após ano, a fim de se apurar a necessidade de esgotar aquele prazo.

Outra medida que se afigura pertinente é a possibilidade de se implementar, com âmbito mais alargado, o princípio da cumulação de pedidos, socorrendo-nos para tal à solução e experiência bem-sucedidas que vem sendo adotada no processo administrativo.

Com efeito, atualmente verifica-se uma excessiva morosidade na tramitação de meios de subsequentes de impugnação judicial, reclamação urgente do artigo 276.º do CPPT, oposição à execução, execução de sentença, responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais, a qual decorre, entendemos nós, da impossibilidade da cumulação de pedidos, inicial ou subsequente, de natureza declarativa e executiva.

Assim, a título de exemplo, parece-nos que se alcançaria um ganho de eficiência, economicidade e celeridade – tanto para os contribuintes, como para o Estado – se, em sede de processo tributário, se admitisse a cumulação de pedidos de declaração de ilegalidade de ato de liquidação, condenação ao ressarcimento do imposto indevidamente cobrado e prestação de garantia excessiva, condenação à execução da sentença declarativa e, bem assim, condenação a título de responsabilidade civil da Administração Tributária por atos ilegais em matéria fiscal.

Estamos conscientes de que a solução que advogamos carece de uma alteração legislativa profunda, a qual podia ter lugar numa iniciativa mais ampla de promover, finalmente, a tão

¹⁰² Cfr. figura 5, *Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância, 2015*, in “Boletim de Informação Estatística” número 41, Abril de 2016, Direção-Geral da Polícia da Justiça, p.2, disponível em WWW:<URL: http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015_20160428.pdf?nocache=1461926602.93>

desejável aproximação do processo tributário à matriz que presidiu às mais recentes reformas da justiça administrativa.

Diversamente, e conforme entendimento propugnado pela Conselheira Dulce Neto, em sucessivos votos de vencido, o qual já foi entretanto consumido pela jurisprudência majoritária do STA, defendemos, também de acordo com o que já referimos a propósito da cumulação de pedidos, que as ações de responsabilidade civil da Administração Tributária, em obediência ao princípio da resolução global do litígio, com origem numa relação jurídico-tributária devem ser plenamente dirimidas nas unidades orgânicas/seções de contencioso tributário.

Além disso, até em respeito à política de especialização que regeu a reforma do processo civil de 2013 e do mapa judiciário de 2014, perfilhamos a visão da Ilustre Conselheira quando sufraga que um juiz vocacionado para as matérias tributárias estará em melhores condições para aferir, não apenas da legalidade ou ilegalidade do ato tributário, mas também das consequências de tais atos e dos exatos termos da responsabilidade da Administração Tributária pela prática de conduta julgada desconforme à Lei.

V - Conclusões

Quando partimos para a escolha e desenvolvimento deste tema pretendíamos dar o nosso contributo e visão prática acerca da liquidação e cobrança de imposto, em especial do âmbito e limites de atuação da Administração Tributária anteriores à intervenção do poder judicial.

Embora conscientes de que o presente trabalho não podia almejar a oferecer uma panorâmica completa do nosso objeto de estudo, procuramos realizar uma explanação do tema que, por um lado, assegurasse uma análise prévia, perfunctória mas essencial, de algumas noções introdutórias, e, por outro lado, se focasse mormente nas prerrogativas de autoridade da Administração Tributária no processo de execução fiscal e nas implicações dessa atuação ingerente na esfera jurídica dos contribuintes.

Entre outras considerações que fomos produzindo, e sem pretensão de exaustividade, entendemos que o nosso estudo permite extrair as seguintes conclusões:

1. A atuação da Administração Tributária tem, desde logo, como limite e fundamento, o princípio da legalidade, obedecendo ainda a outros princípios fundamentais da atividade administrativa como o princípio da proporcionalidade e o princípio da participação ativa dos interessados na formação das decisões da Administração. Todavia, como resultou da nossa exposição, são inúmeros os “atropelos” cometidos pela Administração Tributária a estes princípios, nas fases de liquidação e cobrança de imposto, mormente no que respeita ao real significado do direito de audição prévia dos interessados na antecâmara de uma decisão que lhes será desfavorável.

2. Nos últimos anos, fruto do incremento da atividade da Administração e da privatização do sistema de gestão fiscal, exponenciaram-se os atos ilegais cometidos pela Administração Tributária e, conseqüentemente, a sindicância de tais atos perante os órgãos jurisdicionais.

3. Por razões de insuficiência de recursos humanos e materiais, os Tribunais Administrativos e Fiscais não se revelam, de todo, capazes de oferecer uma resposta célere e adequada aos novos desafios do Direito Tributário, pelo que, pelas razões acima expostas, manifestamos a nossa concordância e agrado pela ação desenvolvida pelo Centro de Arbitragem Administrativa em matéria tributária. Contudo, não deixamos de assinalar as limitações da arbitragem em sede de execução fiscal, as quais, após aturada reflexão e

discussão, poderão vir a ser ultrapassadas mediante equação do alargamento da competência da arbitragem tributária à ação executiva.

4. Como decorre da nossa exposição, em vários domínios do procedimento e processo tributários, e sem beliscar a autonomia científica do Direito Tributário, pugnamos pela aproximação deste ramo de direito ao Direito Administrativo, acompanhando algumas das importantes inovações introduzidas neste último, a saber: alargamento do princípio da cumulação de pedidos e maior exigência no cumprimento no direito/dever de fundamentação de atos tributários.

5. Nesta sequência, defendemos uma implementação da especialização propugnada pela recente reforma do processo civil, a qual passaria pela atribuição de competência aos tribunais tributários/secções de contencioso tributário para conhecer e julgar, no seguimento de ações impugnatórias, de eventual responsabilidade civil da Administração Tributária pela prática de atos tributários (em sentido amplo) ilegais.

Esperamos que esta dissertação tenha logrado alcançar os objetivos a que se propôs e possa constituir um contributo para ulteriores reflexões e iniciativas legislativas aptas a incrementar a eficácia, eficiência e juridicidade da atuação da Administração Tributária e um maior equilíbrio nas relações que estabelece com os contribuintes.

Bibliografia

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Nota de apresentação ao novo Código de Procedimento Administrativo*; in “Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo”, 2.^a Ed., Lisboa, AAFDL, setembro 2015, (coord.) GOMES, Carla Amado; NEVES, Ana Fernanda; SERRÃO, Tiago. ISBN 560-693-900-840-4. pp. 37 e ss.

AMARAL, Diogo Freitas do, - *Cidadania e Cidadanias*, in “Cidadania – Uma Visão para Portugal”, 1.^a Edição, Lisboa, Gradiva, 2007. ISBN 978-989-616-168-2.

(coord.), *Poder de execução Coerciva das Decisões Administrativas, Sistemas de Tipo Francês e Inglês em Portugal*, Lisboa, Almedina, fevereiro 2011. ISBN 978-972-404-406-4.

Banco de Portugal, *Tradução do conteúdo do Memorando de Entendimento sobre as Condiionalidades de Política Económica* [Em linha] 17 de maio de 2011 [consult. 7 de nov. 2015]. Disponível em WWW:<URL: http://www.bportugal.pt/pt-PT/EstabilidadeFinanceira/Documents/MoU_PT.pdf>

CALHAU, Tiago Alcoforado, *Liquidação Ilegal de Imposto, Pressupostos da responsabilidade civil do Estado*, Lisboa, Almedina, 2012. ISBN 978-972-404-699-0.

CAMPOS, Diogo Leite de - *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário- os Abusos do Estado legislador/credor*, in “Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, 90 Anos”, Coimbra, Almedina, 2007. ISBN 978-972-403-149-1.

CAMPOS, Diogo Leite de, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006. ISBN: 978-972-402-869-9.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Reimpressão da 2.^a Ed. de 2000, Almedina, 2003. ISBN 978-972-401-385-5.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.^a edição, Encontro da Escrita, 2012. ISBN 978-989-976-351-7.

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, *Decisões de Tributário*, [Em linha] [consult. 23 abr. 2016]. Disponível em WWW:<URL:<https://caad.org.pt/tributario/decisoos/>>

Newsletter CAAD Arbitragem Administrativa e Fiscal, [Em linha] n.º 1, 2015, [consult. 6 mai. 2016].

Disponível em

WWW:<URL:https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_mar_2015.pdf>

Newsletter CAAD Arbitragem Administrativa e Fiscal, [Em linha] n.º 2, 2013, [consult. 6 mai. 2016].

Disponível em

WWW:<URL:https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_dez_2013.pdf>

CIAT, Inter-American Center of Tax Administrations, *Innovation Contest*, [Em linha] [consult. 6 mai. 2016].

Disponível em

WWW:<URL:<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/technical-assistance/specific-programs/innovation-contest.html>>

Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, *Deliberação do Conselho*, datada de 19 de janeiro de 2016 [Em linha].[consult. 21 fev. 2016]. Disponível em WWW:<URL http://www.cstaf.pt/Deliberaes/T15_Equip%20ext.pdf>

Quadro de juízes dos Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, [Em linha].[consult. 21 mai. 2016]. Disponível em WWW:<URL [http://www.cstaf.pt/Quadro%20de%20juizes/site-MOVIMENTO%20TAFS%20\(QUADROS\)2015.pdf](http://www.cstaf.pt/Quadro%20de%20juizes/site-MOVIMENTO%20TAFS%20(QUADROS)2015.pdf)>

CORREIA, Ana Isabel, - *A Efectivação da Responsabilidade Civil da Administração Tributária*; in “Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal”, n.º 49, 2013, pp. 23-43.

DE LAUBADÉRE, André; VENEZIA, Jean-Claude; GAUDEMET, Yves, *Traité de Droit Administratif*, Tomo I, 15e éd., Paris, 1999.

DICEY, Albert Venn, *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, Liberty Classics, Indianapolis, 1982.

Direção Geral do Orçamento, *Conta Geral do Estado de 2015*, [Em linha]. [consult. 21 mai. 2016]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2015>>

Direção-Geral da Política de Justiça, *Pessoal ao serviço nos tribunais a 31 de dezembro de 2015, segundo o sexo e a carreira/categoria, por tipo de tribunal*, [Em linha]. [consult. 21 mai. 2016]. Disponível em WWW:<URL:http://www.siej.dgpj.mj.pt/SIEJ/PDFs/tribunais/Tribunais_Pessoal%20ao%20servico_Tribunais.pdf>

Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância, [Em linha]. 2015, in “Boletim de Informação Estatística, número 41, abril de 2016. [consult. 21 mai. 2016]. Disponível em WWW:<URL:http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos6404/downloadFile/file/Resultados%20TAF%202015_20160428.pdf?nocache=1461926602.93>

Estatísticas da Justiça – Primeiros resultados Movimento processual nos tribunais judiciais de 1ª instância, 1996-2015, [Em linha]. in “Boletim de Informação Estatística”, número 40, abril de 2016. [consult. 1 jun. 2016]. Disponível em WWW:<URL:http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/movimento-processual-nos8482/downloadFile/file/Resultados_2014_e_2015_20160428.pdf?nocache=1461926680.16>

FEIO, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001. ISBN 978-972-321-015-6.

FONSECA, Rui Guerra da, *O fim do modelo da administração executiva?;* in “Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo”, 2.ª Ed., Lisboa, AAFDL, Setembro 2015, (coord.) GOMES, Carla Amado; NEVES, Ana Fernanda; SERRÃO, Tiago, ISBN 978-972-321-015-6. pp. 85 e ss..

FREITAS, Lourenço Vilhena, *A Autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica*, in “CCTF”, n.º 405, Lisboa, Janeiro-Março 2002.

GOMES, Noel, em *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006. ISBN 978-972-402-967-2-

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12.^a ed. (6.^a reimpressão) com Adenda 2.^a reimpressão, Lisboa, Rei dos Livros, 2003. ISBN 978-972-511-039-3.

HAURIOU, Maurice, *Précis de Droit Administratif*, Paris, 2001.

JORGE, Guida, - *Articulação entre os tribunais arbitrais em matéria tributária e os tribunais tributários à luz do projecto de Decreto-Lei sobre a arbitragem em matéria tributária*; in “Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal”, n.º 41, Janeiro-Março 2001, pp. 55-66.

MACHETE, Rui Chancerelle de, *Privilégio da Execução Prévia*, Separata do VI Volume do Dicionário Jurídico da Administração Pública, SI, Dezembro 1994, pp. 448-470.

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 10.^a Ed. em 2000, Coimbra, Almedina, 2003. ISBN 978-972-400-961-2.

MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Reimpressão da 2.^a Edição de 2006, Coimbra, Almedina, 2010. ISBN 978-972-402-973-3-

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2016. ISBN 978-972-406-505-2.

O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, 4.^a Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015. ISBN 978-972-401-115-8.

Responsabilidade Civil da Administração Fiscal; In “Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias”, Vol. IV, Coimbra Editora, 2010, (Org.) ANDRADE, Manuel da Costa; ANTUNES, Maria João; SOUSA, Susana Aires de. ISBN 978-972-321-793-3. pp. 729-753;

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas, *Fiscalidade*, 5.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2014. ISBN 978-972-405-845-0.

PINTO, Maria da Glória Ferreira, *Breve Reflexão Sobre a Execução Coactiva dos Actos Administrativos*; in “Centro de Estudos Fiscais, Estudos em Comemoração do XX Aniversário”, Vol. II, Lisboa, 1983, pp. 523-572.

PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 5.^a Ed., Corrigida e Aumentada de 2012, Coimbra, Almedina, 2016. ISBN 978-972-404-792-8.

Portal das Finanças, *DGCI vence prémio de Inovação* [Em linha]. [consult. 4 abr. 2016]. Disponível em WWW:<URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/NEWS_premio_inovacao_ciat.htm>

Plano de Atividades 2016 [Em linha]. Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, [consult. 4 abr. 2016]. Disponível em WWW:<URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4552CA90-2467-4CC7-83B5-A9A0B0942C31/0/PA_2016.pdf>

Obrigações Declarativas 2016, [Em linha]. Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças, [consult. 4 abr. 2016]. Disponível em WWW:<URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/e3671f76-2be8-422a-a39b-97d6612d4c1c/0/obrigacoes_declarativas.pdf>

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-320-673-9.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, outubro 2014. ISBN 978-972-322-277-7.

- *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do Fisco)*, in “Desafios Tributários”, (coord.) BARROSO, Nuno; FALCÃO, Pedro Marinho, VidaEconómica, 2006

- *A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização*, in “II Congresso de Direito Fiscal”, VidaEconómica, julho de 2012, (dir.) TEIXEIRA, Glória; CUNHA, Ary Ferreira da. ISBN 978-972-788-524-4. pp. 103-124.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-321-511-3.

A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, CCTF, n.º 1733, Lisboa, 1995.

- *Do acto à relação: O Direito Fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações*, in “Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles”, I Vol., Lisboa, Almedina, 2003. ISBN 978-972-401-788-4.

SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do sistema de gestão fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014. ISBN 978-972-322-229-6.

SILVA, Isabel Marques da, *Algumas notas sobre o recurso da decisão arbitral em matéria tributária e os tribunais tributários à luz do projecto de Decreto-Lei sobre a arbitragem em matéria tributária*, in “Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal”, n.º 41, Janeiro-Março 2001, pp- 55-66.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado – Vols. I, II, III e IV*, 6.^a Ed., Áreas Editora, 2011. ISBN 978-989-805-861-4; ISBN 978-989-805-862-1; ISBN 978-989-805-863-8; ISBN 978-989-805-864-5.

- *Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária*, in “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, Vol. V, Direito Fiscal: Garantias, Procedimento, Infracções, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu, (Org.) OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da, 1.^a edição, Coimbra Editora, setembro 2011. ISBN 978-972-321-956-2. pp. 211-231

Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas, 2.^a Ed., Áreas Editora, 2010. ISBN 978-989-805-853-9.

Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais – Notas práticas, Áreas Editora, outubro 2010. ISBN 978-989-805-854-6.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a ed., Almedina, 2015. ISBN 978-972-405-878-8.

Códigos Anotados & Comentados · LGT, (coord.), 1.^a Edição, Lexit, maio 2015.

TEIXEIRA, Manuela Duro, *A Competitividade das Empresas Portuguesas e a Relação com o Legislador e a Administração Fiscal*, in “Por um Sistema Fiscal Competitivo, Conferência de 25 de Outubro de 2000, Intervenções”, Vol. I, CIP, 2001, pp.42 e ss.

TRINDADE, Carla Castelo, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Coimbra, Almedina, novembro 2015. ISBN 978-972-406-395-9.

VILLA-LOBOS, Nuno, VIEIRA, Mónica Brito, *Guia da Arbitragem Tributária*, Coimbra, Almedina, 2013. ISBN 978-972-406-117-7.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

Jurisprudência

Tribunal Constitucional:

Ac. n.º 340/2013, Proc. n.º 817/12, 2.ª Secção, datado de 17/06/2013, disponível em WWW:<URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130340.html>>

Supremo Tribunal Administrativo

Ac. do Proc. n.º 059/12, 2.ª Secção, datado de 23/02/2012, disponível em WWW:<URL:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be23336db28e007f802579bc003e8347?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section>

Ac. do Proc. n.º 0665/12, 2.ª Secção, datado de 11/07/2012, disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2ea277e462b1d8b580257a410035e4b8?OpenDocument&ExpandSection=1>>

Ac. do Proc. n.º 0417/16, Plenário, datado de 01/06/2016, disponível em WWW:<URL:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6915949b0756291080257fcc00497bf1?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,liquida%C3%A7%C3%A3o#_Section1>

Tribunal Central Administrativo Norte

Ac. do Proc. n.º 02024/12.6BEBRG, 1ª Secção - Contencioso Administrativo, datado de 28/02/2014, disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b31078a15627ff2380257c9f005e0f96?OpenDocument>>

Ac. do Proc. n.º 01084/11.1BEPRT, 1ª Secção - Contencioso Administrativo, datado de 03/05/2013, disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d5f28ca9fecf1e2080257b6d00410fa6>>

Tribunal da Relação do Porto:

Ac. do Proc. n.º 15048/09.1IDPRT.P1, datado de 27/02/013, disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2>>

Tribunal da Relação de Guimarães

Ac. do Proc. n.º 97/06.0IDBRG.G2, datado de 20/01/2014 disponível em WWW:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/459a16dbb335a26880257c7700331a19?OpenDocument&Highlight=0,RGIT>>